

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A., über die Beschwerde vom 27.8.2008 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Linz Wels vom 30.7.2008, Zahl: AAA/0, betreffend Erlass/Erstattung einer Abgabenschuld gemäß Art. 239 ZK zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.**

**Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.**

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 29. April 2008, Zi. BBB/0, setzte das Zollamt Linz Wels bei der nunmehrigen Beschwerdeführerin (kurz Bf.) gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für das Sattelzugfahrzeug der Marke C., amtliches Kennzeichen D-0 (MK) die Zollschuld iHv. € 18.433,80 (Zoll: € 7.524,00 und EUSt: € 10.909,80) zusammengefasst mit der Begründung fest, dass sie am 24.4.2008 das auf sie zugelassene genannte Kraftfahrzeug im Unionsgebiet widerrechtlich verwendet habe. So habe der Lenker des Fahrzeugs B. mit dem gegenständlichen Sattelfahrzeug samt dem in Schweden zugelassenen Auflieger einen gewerblichen Gütertransport von Schweden nach Österreich durchgeführt, ohne im Besitz einer erforderlichen gültigen CEMT-Genehmigung zu sein. B. habe zwar eine CEMT-Genehmigung Nr. ZZ, ausgestellt am 29.12.2007 (gültig von 1.1. - 31.12.2008) sowie eine bilaterale Fahrtengenehmigung (sog. Belohnungsgenehmigung) für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Republik Mazedonien (Nr. YY) mitgeführt, wobei die genannte CEMT-Genehmigung jedoch für Österreich nicht gültig gewesen sei und die sogenannte Belohnungsgenehmigung nur im Verkehr zwischen Mazedonien und Österreich gegolten hätte.

Die dagegen erhobene damalige Berufung wies das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2008, Zi. BBB/1, als unbegründet ab. Infolge der, von der Bf. dagegen eingebrochenen Beschwerde hob der damalige Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 20.10.2009, GZ: ZRV/0128-Z2L/08 die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Zollamtes zusammengefasst mit der

Begründung auf, dass gegenständlich für die Vorschreibung der Abgaben nicht die österreichischen, sondern die schwedischen Zollbehörden zuständig wären, weil im letztgenannten Staat die Beförderung des hier zu beurteilenden Transports begonnen hätte. Auf Grund der von der Abgabenbehörde gegen die Entscheidung des UFS beim Verwaltungsgerichtshof eingekommenen Beschwerde hob das Höchstgericht - nach Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH (Rs C-351/10) - mit Erkenntnis vom 29.9.2011, 2011/16/0149 die Berufungsentscheidung des UFS wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Letztendlich wies der UFS im fortgesetzten Verfahren die Beschwerde der Bf. mit Berufungsentscheidung vom 13.12.2011, GZ: ZRV/0162-Z2L/11 als unbegründet ab.

Über den, bereits in ihrer Berufungseingabe vom 3.6.2008 von der Bf. gleichfalls gestellten Eventualantrag nach Artikel 239 ZK entschied das Zollamt mit Bescheid vom 30.7.2008, Zahl: AAA/0 und wies den begehrten Erlass bzw. die begehrte Erstattung der Abgaben nach der genannten Norm ab. Nach Wiedergabe der rechtlichen Bestimmungen führt die Abgabenbehörde in dieser Entscheidung zusammengefasst aus, dass im gegenständlichen Fall lediglich zu prüfen sei, ob der vorliegenden Sachverhalt die Voraussetzungen des Tatbestandes des Art. 239 ZK iVm Art. 905 ZK-DVO erfülle. Um eine positiv Entscheidung nach Art. 905 ZK-DVO treffen zu können, müsse nicht nur das Tatbestandsmerkmal des Nichtvorliegens von betrügerischer Absicht oder offensichtlicher Fahrlässigkeit vom Beteiligten erfüllt werden, sondern es müsse darüberhinaus der zu beurteilenden Sachverhalt einen besonderen Fall darstellen. Ein solcher liege dann vor, wenn besondere Umstände nachgewiesen würden und sich daraus ergäbe, dass sich der Abgabenschuldner im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben, sich in einer außergewöhnlichen Lage befunden habe und dass er ohne diese Umstände den Nachteil der Abgabennacherhebung nicht erlitten hätte. Ein besonderer Fall liege gegenständlich jedoch deshalb nicht vor, da die Durchführung von Transporten - wie hier vorliegend - jeden Wirtschaftsteilnehmer mit der Abgabenvorschreibung gleich treffen würde, sofern er dafür keine gültige und gesetzlich vorgeschriebene Güterbeförderungsgenehmigung mitführe. Im Übrigen sei für eine Maßnahme nach Artikel 239 ZK gegenständlich auch Voraussetzung, dass weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit vorliege. Bei der Bf. handle es sich um ein Güterbeförderungsunternehmen, welches schon länger im internationalen Güterbeförderungsverkehr tätig und somit mit der Komplexität der gesetzlichen Vorschriften im Güterbeförderungssektor vertraut sei. Dadurch weise die Bf. auch die erforderliche Erfahrung hinsichtlich notwendiger güterbeförderungsrechtlicher Bewilligungen auf. Wer die Verletzung von Verfahrensvorschriften für möglich halte, diese Verletzung zwar nicht wolle jedoch vermeiden könne, handle offensichtlich fahrlässig. Offensichtliche Fahrlässigkeit sei demnach eine Verfehlung, die die erforderliche Sorgfalt in bezug auf die Beachtung der zollrechtlichen Bestimmungen in besonders schweren Maß verletze. Eine derartige Sorgfaltspflicht liege vor, wenn die Verfehlung nicht passieren

hätte dürfen. Somit liege im gegenständliche Fall auch eine offensichtliche Fahrlässigkeit vor.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 27.8.2008 bringt die Bf. im Wesentlichen vor, dass entgegen der Ansicht des Zollamtes gegenständlich kein fahrlässiges Verhalten vorliege. So sei darauf zu verweisen, dass das CEMT-Regime in Österreich nicht wirksam kundgemacht worden sei, wodurch die darin enthaltenen Bedingungen bzw. Verpflichtungen keine taugliche Grundlage dafür bieten würden der Bf. vorzuhalten, sie hätte diese nicht eingehalten oder dagegen verstößen. § 7 Güterbeförderungsgesetz wiederum fordere ohnedies nur das Vorliegen einer CEMT-Genehmigung. Eine solche sei vorhanden gewesen und auch mitgeführt worden. Wenn das CEMT-Reglement in Österreich nicht rechtswirksam sei, könne folglich von der Bf. nicht verlangt werden, dass die Bf. auf Beschränkungen achte (Rundstempel) die sich nur aus dem unanwendbaren Abkommen ergäben. Aber auch im Zusammenhang mit der Belohnungsgenehmigung könne der Bf. kein fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden. Fest stehe, dass der Lenker neben dem CEMT-Papier auch im Besitz einer Fahrtenbewilligung (Belohnungsgenehmigung) für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Republik Mazedonien gewesen wäre. Aus dieser Genehmigung sei zu ersehen, dass eine Fahrtenbewilligung für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr zwischen Österreich und Mazedonien vorliege. Auf der Rückseite dieser Genehmigung wären besondere Bedingungen abgedruckt, die aber keinerlei Einschränkungen vorsehen würden. Auch aus der „Vereinbarung zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Mazedonischen Regierung über die grenzüberschreitende Beförderung von Gütern“, BGBl. II Nr. 93/2001, würden sich für Belohnungsgenehmigungen keine näheren Regeln entnehmen lassen. Lediglich in Art. 12 des Staatsvertrages würden sich allgemeine Bestimmungen über „Kontingente“, vor allem betreffend die Festlegung der Anzahl der Genehmigungen durch die „gemischte Kommission“ finden. Darin unterscheide sich diese bilaterale Vereinbarung von anderen Staatsverträgen - z.B. von der entsprechenden Regelung zwischen Österreich und der Slowakischen Republik BGBl. II 43/2002 (siehe Zusatzprotokoll, Zusatz zu Artikel 12, Belohnungskontingente) - worin ausdrückliche Regelungen über "Begünstigungskontingente" bzw. „Begünstigungsgenehmigungen“ enthalten wären. Gegenständlich hätte die Bf. eine als „Belohnungsgenehmigung“ titulierte Bewilligung erhalten. Weder in der „Vereinbarung zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Mazedonischen Regierung über die grenzüberschreitende Beförderung von Gütern“ noch in der Kontingenterlaubnis-Verordnung (KVV1999, BGBl. II 519/1999), noch im Güterbeförderungsgesetz finde sich ein Hinweis darauf, dass der durchgeführte Transport unzulässig wäre. Es könne der Bf. wohl nicht vorgeworfen werden es fahrlässig unterlassen zu haben, sich mit den anwendbaren Rechtsvorschriften vertraut zu machen. Vielmehr würden die offenkundig anwendbaren Rechtsnormen keinen Tatbestand enthalten aus dem ersichtlich wäre, dass im vorgeworfenen Transport eine Heimkehr in den Sitzstaat Mazedonien notwendig gewesen wäre, um einen rechtmäßigen Transport zu gewährleisten. Aus Artikel 7 der „Vereinbarung zwischen der Regierung der

Republik Österreich und der Mazedonischen Regierung über die grenzüberschreitende Beförderung von Gütern" gehe lediglich hervor, dass Genehmigungen entweder als „Standardgenehmigungen“ (Loco, Transit-, und Drittlandfahrten) oder als örtlich, nach Güterarten oder bestimmten Transportarten „eingeschränkte Genehmigungen“ erteilt werden. Auf der „Belohnungsgenehmigung“ der Bf. finde sich rechts unten bei beiden Belohnungsfahrten der Aufdruck LOCO, DRITTLAND oder TRANSIT, sodass eindeutig hervorgehe, dass eine „Standardgenehmigung“ vorgelegen sei, die nicht im Sinn des Art. 7 Abs. 2 lit. b des Staatsvertrages örtlich eingeschränkt gewesen wäre. Die Bf. habe ihren Sitz in Mazedonien und verfüge über die Berechtigung zur Durchführung von Gütertransporten. Außerdem hätte sie die nach § 7 Abs. 1 Ziffer 4 Güterbeförderungsgesetz vorgeschriebene Belohnungsgenehmigung rechtmäßig verwendet. Die Beschränkungen, wie das Zollamt vermeint - somit ein Anfahren des Heimatstaates - sei aus den erwähnten Vorschriften nicht zu entnehmen, wodurch der Bf. auch kein fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden könne.

Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde liege gegenständlich auch ein besonderer Sachverhalt vor. Dieser sei darin zu sehen, dass die auf die Bf. und den verfahrensgegenständlichen Transport anwendbaren Bestimmungen teilweise in Österreich nicht gelten (CEMT-Regime), zum anderen (Belohnungsgenehmigung), dass im Unterschied zu anderen Rechtsanwendern (Slowakei, Tschechien) im Staatsvertrag zwischen Österreich und Mazedonien die Belohnungsgenehmigungen nicht ausdrücklich geregelt seien. Dass Österreich das CEMT-Regime nicht ordnungsgemäß kundgemacht habe könne nicht der Bf. vorgehalten werden. Hinsichtlich der Belohnungsgenehmigung liege keine eindeutige völkerrechtliche Regelung vor, so wie dies etwa in anderen Vereinbarungen der Fall sei. In Summe ergebe dies einen besonderen Sachverhalt, der die Anwendung des Art. 239 ZK ermögliche.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.1.2012, Zahl. AAA/1 wies das Zollamt die Berufung der nunmehrigen Bf. vom 27.8.2008 als unbegründet ab. In der dagegen eingebrochenen Beschwerde vom 30.1.2012 bringt die Bf. nach Darstellung des bisherigen Verfahrensganges ergänzend sinngemäß vor, das gegenständlich vom VwGH ein Vorabentscheidungsverfahren durch den Europäischen Gerichtshof veranlasst worden sei. Dadurch sei klargestellt, dass eine komplexe rechtliche Fragestellung vorlag und die Voraussetzung für einen Erlass der Eingangsabgaben gegeben wäre. Mit Eingabe vom 14.2.2012 übermittelte die Bf. ergänzend eine Entscheidung des VwGH vom 23.11.2009, 2008/03/0152, welche im Rahmen der an den Geschäftsführer der Bf. verhängten Geldstrafe bezüglich einer Übertretung nach dem Güterbeförderungsgesetz ergangen ist.

Mit Schriftsatz vom 21.11.2017 teilte das BFG der Bf. u.a. den nach der bis dahin vorliegenden Aktenlage anzunehmenden Sachverhalt mit und räumte ihr die Gelegenheit ein, dazu Stellung zu nehmen. Eine Gegenäußerung dazu langte mit Schreiben der Bf., datiert mit 13.12.2017 ein.

## **II. Sachverhalt:**

Am 14. April 2008 wurde das in Mazedonien zugelassene Sattelfahrzeug bei der Einfahrt in das Zollgebiet der Union in das formlos bewilligte Verfahren der vorübergehenden Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben übergeführt. Der LKW Zug, bestehend aus dem Sattelfahrzeug mit dem Kennzeichen der Zugmaschine D-0, zugelassen in Mazedonien auf die Bf. sowie dem Auflieger zugelassen in Schweden auf die E. mit dem Kennzeichen F000, wurde am 22.4.2008 in Schweden zum Transport von Waren nach Deutschland und Österreich beladen. Während für den Transport außerhalb von Österreich die mitgeführte CEMT-Genehmigung Nr. ZZ Verwendung fand, entwertete der damalige Lenker des Sattelfahrzeugs B. anlässlich der Einreise mit besagtem Fahrzeug am 23.4.2008 über Suben nach Österreich die von ihm ebenfalls mitgeführte "Belohnungsgenehmigung" Nr. YY für eine Fahrt. Bei dieser Belohnungsgenehmigung Nr. YY handelte es sich um eine Fahrtenbewilligung für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr Österreich - Mazedonien, wobei diese eine Gültigkeit bis zum 31.1.2009 für 2 Fahrten umfasste. Nach einer teilweisen Abladung des Ladegutes bei der Spedition G. in Suben fuhr der vorgenannte LKW-Lenker am 24.4.2008 mit dem genannten Transportmittel nach Deutschland, wo wiederum eine Teilentladung in H. erfolgte. Anschließend wurde der Rest des Ladegutes wiederum in Österreich - ohne neuerlicher Entwertung der mitgeführten Belohnungsgenehmigung - und zwar in I., J., K. und L. abgeladen bevor in M. bei der Fa. N. wiederum eine Beladung (8 Stück XY mit 7570,5 kg) des gegenständlichen LKW zum Transport nach Schweden erfolgte. Mit diesem zuletzt genannten Ladegut erfolgte am Parkplatz des Grenzübergangs Suben (Ausreise) in Österreich eine diesbezügliche Zollkontrolle. Neben der zuvor genannten "Belohnungsgenehmigung" führte der LKW-Lenker anlässlich dieser Kontrolle auch die eingangs genannte CEMT-Genehmigung ZZ mit sich, welche jedoch für Österreich keine Gültigkeit aufwies.

### **III. Rechtslage:**

Infolge der Novellierung des Art. 129 B-VG mit 1. Jänner 2014 ist an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde II. Instanz, das BFG getreten ist. Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind gemäß. § 323 Abs. 38 BAO (Bundesabgabenordnung) in der Fassung (idF) des BGBl 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz) zu erledigen. Die hier noch nach § 85c ZollR-DG (Zollrechts-Durchführungsgesetz) idF des BGBl 76/2011 beim Zollamt als Beschwerde eingebrachte Eingabe vom 30.1.2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 3.1.2012, Zi. AAA/1 ist daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 leg cit die nach § 85a ZollR-DG idF des BGBl. 124/2003 erhobene Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 27.8.2008 gegen die abweisende Entscheidung des Zollamtes vom 30.7.2008, wiederum als unerledigt gilt.

Die für das anhängige Verfahren wesentlichen Rechtsbestimmungen lauteten in der hier noch anzuwendenden Fassung vor Inkrafttreten des UZK wie folgt:

Artikel 239 ZK:

(1) *Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle*

- *werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt;*
- *ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden."*

(2) ...

Artikel 899 ZK-DVO:

(1) *Stellt die Entscheidungsbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,*

- *dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;*
- *dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 904 beschriebenen Tatbestände erfüllen, so lehnt sie die Erstattung oder den Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ab.*

(2) *In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.*

*Ist Artikel 905 Absatz 2 zweiter Anstrich anwendbar, so können die Zollbehörden erst entscheiden, die in Frage stehenden Abgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn das nach den Artikeln 906 bis 909 eingeleitete Verfahren abgeschlossen ist.*

§ 83 ZollR-DG:

*Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen*

*Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Kommission hat zu unterbleiben.*

§ 7 GüterbefG:

*(1) Die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen von Orten, die außerhalb des Bundesgebietes liegen, in das Bundesgebiet oder durch das Bundesgebiet hindurch, oder von innerhalb des Bundesgebietes liegenden Orten in das Ausland ist außer Inhabern von Konzessionen nach § 2 auch Unternehmern gestattet, die nach den im Staat des Standortes ihres Unternehmens geltenden Vorschriften zur Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen befugt sind und Inhaber einer der folgenden Berechtigungen sind:*

- 1. Gemeinschaftslizenz gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 881/92,*
- 2. Genehmigung auf Grund der Resolution des Rates der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973,*
- 3. Bewilligung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie für den Verkehr nach, durch oder aus Österreich,*
- 4. auf Grund zwischenstaatlicher Abkommen vergebene Genehmigung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie.*

*Eine solche Berechtigung ist jedoch nicht erforderlich, wenn eine anders lautende Anordnung nach Abs. 4 ergangen ist.*

*(2) ...*

§ 9 GüterbefG:

*(1) Der Unternehmer hat dafür zu sorgen, dass die Nachweise über die in § 7 Abs. 1 angeführten Berechtigungen bei jeder Güterbeförderung über die Grenze während der gesamten Fahrt vollständig ausgefüllt und erforderlichenfalls entwertet mitgeführt werden.*

*(2) Der Lenker hat die Nachweise über die in § 7 Abs. 1 angeführten Berechtigungen bei jeder Güterbeförderung über die Grenze während der gesamten Fahrt vollständig ausgefüllt und erforderlichenfalls entwertet im Kraftfahrzeug mitzuführen und den Aufsichtsorganen (§ 21) auf Verlangen auszuhändigen.*

*(3) ...*

Artikel 12 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Mazedonischen Regierung über die grenzüberschreitende Beförderung von Gütern (BGBL III Nr. 93/2001:

*Kontingente*

- 1. Anzahl der Genehmigungen (Kontingente), Gültigkeit, Zeitpunkt und Intervall der Übergabe werden auf der Grundlage der Gegenseitigkeit jeweils für zwölf Monate (Kontingentzeitraum) auf Vorschlag der Gemischten Kommission zwischen den Vertragsparteien vereinbart. Dabei ist auf die Erreichung der in der Präambel und in Artikel 3 genannten Grundsätze und Kriterien Bedacht zu nehmen.*
- 2. Die Genehmigung gilt für zwei Fahrten, dabei kann es sich um eine Hin- und Rückfahrt, um zwei Hinfahrten oder um zwei Rückfahrten handeln. Die Genehmigung ist nur innerhalb des Kontingentzeitraumes und dem unmittelbar folgenden Monat gültig, es sei denn, dass im Rahmen der Gemischten Kommission (Artikel 15) eine andere Vorgangsweise gewählt wird.*

#### **IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:**

Der unter Punkt II. angeführte Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens, in dem die Festsetzung der Abgaben nach den Bestimmungen des Art. 204 ZK erfolgte (UFS vom 13.12.2001, ZRV0162-Z2L/11 sowie VwGH v. 29.9.2011, 2011/16/0149). Insbesondere aus der ergänzenden Einvernahme des Lenkers der Zugmaschine am 25.4.2008 durch das Zollamt Linz Wels als Finanzstrafbehörde und des dabei von ihm den Organen vorgelegten Transportordners ist der Verlauf der Transportroute unstrittig. Überdies wurde vor Erlassung dieser Entscheidung der Bf. der gegenständlich nunmehr zugrunde gelegte Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und von ihr diesbezüglich auch keine Einwendungen erhoben. Somit steht im anhängigen Verfahren außer Streit, dass die vom Lenker des Kraftfahrzeugs mitgeführte CEMT-Genehmigung Nr. ZZ für Österreich keine Gültigkeit hatte und vom Fahrer, zwar anlässlich der erstmaligen Einreise nach Österreich am 23.4.2008 eine Entwertung der mitgeführten "Belohnungsgenehmigung" mit der Nr. YY für eine Fahrt erfolgte, jedoch bei der neuerlichen Überquerung der Grenze von Deutschland nach Österreich am 24.4.2008 eine Entwertung der zuletzt genannten Genehmigung unterblieb.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 der gegenständlich noch maßgebenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABI. L 302 vom 19.10.1992, (folgend Zollkodex - ZK) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 leg. cit. genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das überführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder Einfuhrabgabefreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben. Zollschuldner ist gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder

aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Der Zollkodex gilt gemäß § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZolIR-DG) in der hier noch anwendbaren Fassung (BGBl. Nr. 124/2003), und gemäß § 26 Abs. 1 UStG in der maßgeblichen Fassung des BGBl 134/2003 sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer. Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK können Einfuhrabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, welche sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind.

Gemäß Art. 905 Abs. 1 der gegenständlich noch maßgeblichen Verordnung(EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABI. L 253 vom 11.10.1993, (im Folgenden: Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) übermittelt der entscheidungsbefugte Mitgliedstaat den Fall der Kommission zur Entscheidung, wenn ein Antrag auf Erstattung oder Erlass gemäß Art. 239 Abs. 2 ZK in seiner Begründung auf einen besonderen Fall schließen lässt, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt und wenn u.a. die Abgaben, die bei einem Beteiligten infolge desselben besonderen Umstandes nicht erhoben wurden, 500.000 EUR oder mehr betragen. Nach Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO entscheidet die Entscheidungsbehörde, sofern nicht nach Art. 905 ZK-DVO die Kommission zu befassen ist, von sich aus, die Einfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

§ 83 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZolIR-DG) in der hier maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 lautet: "*Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Art. 239 ZK in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzteren Falls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben.*"

Nach dem hier noch anzuwendenden Artikel 235 ZK gilt als Erstattung die Rückzahlung der Gesamtheit oder eines Teiles der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, während der Verzicht auf die Erhebung der Gesamtheit oder eines Teiles der Zollschuld, oder die Ungültigerklärung der buchmäßige Erfassung der Gesamtheit oder eines Teils noch nicht entrichteter Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben als Erlass bezeichnet wird. Der gegenständlich

mit Bescheid des Zollamtes vom 29.4.2008, Zi: AAA/0 festgesetzte Abgabenbetrag wurde von der Bf. entrichtet, sodass es sich beim nunmehr anhängigen Verfahren begrifflich um ein Erstattungsverfahren handelt. Gemäß der Regelung des Art. 239 Abs. 1 ZK konnten Einfuhrabgaben in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet werden. Diese Fälle wurden nach dem Ausschussverfahren festgelegt und ergaben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen waren. Eine Erstattung war dann zu gewähren, wenn eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzung der Art. 900 bis 903 ZK-DVO vorlag und bei der Verwirklichung der Tatbestände weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten gegeben war. Überdies durfte keiner der Ausschließungsgründe des Art. 904 ZK-DVO vorliegen. Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt war unter keinen der in den Art. 900 bis 903 ZK-DVO taxativ aufgezählten Fälle zu subsumieren. Der Art. 904 ZK-DVO gelangte im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht zur Anwendung. Es war daher zu prüfen, ob ein besonderer Fall im Sinne des hier noch anzuwendenden Art. 905 ZK-DVO vorlag.

Bei dieser Gesetzesbestimmung handelte es sich um einen sogenannten Auffangtatbestand, der all jene Fälle erfassen sollte, bei denen der Antragsteller sich in einer Lage befunden hat, die außergewöhnlich war, gemessen an der Situation derjenigen Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Hierzu ist auch auf die umfangreiche Judikatur des EuGH (vgl. z.B. EuGH v. 25.2.1999, C-86/97) zu verweisen. Neben dem Vorliegen besonderer Umstände musste aber auch das zweite Tatbestandsmerkmal des Art. 905 Abs. 1 ZK-DVO erfüllt sein. Der besondere Fall musste sich aus Umständen ergeben, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorlag.

Beim Terminus "besondere Fälle" des Artikel 899 Abs. 2 erster Satz ZK-DVO handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Für unionsrechtlich geschuldete Abgabenbeträge (somit gegenständlich die Zollabgabe) ergibt sich dessen Auslegung aus der Rechtsprechung des EuGH. Dieser verlangt bezüglich des Vorliegens besonderer Umstände im Sinne des Art 239 ZK iVm Artikel 899 Abs. 2 erster Satz ZK-DVO grundsätzlich, dass sich der betroffene Wirtschaftsteilnehmer im Vergleich zu anderen, die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern in einer außergewöhnlichen Situation befindet (vgl. auch Alexander in Witte, Zollkodex<sup>6</sup>, Rz 55 zu Artikel 239 ZK), oder wenn es angesichts des Verhältnisses zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Verwaltung unbillig wäre, den Wirtschaftsteilnehmer einen Schaden tragen zu lassen, den er bei rechtem Gang der Dinge nicht erlitten hätte. Dementsprechend können gewöhnliche Vorkommnisse, die auch andere, vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer treffen können, keine besondere Umstände darstellen. Das Vorliegen besonderer Umstände ist beispielhaft zu bejahen, wenn ein Fehlverhalten der Zollbehörden, die Beteiligung von Zollbediensteten an Zu widerhandlungen, die unterbliebene Veröffentlichung von Rechtsakten vorliegt, nicht jedoch objektive Gegebenheiten, die alle Wirtschaftsteilnehmer im gleichen Ausmaß treffen (vgl. wiederum

Alexander in Witte, Zollkodex<sup>6</sup>, Rz 71 zu Artikel 239 ZK). Damit sich also ein Beteiligter in einer Lage befindet, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist und in der Folge als besonderer Umstand angesehen werden kann, muss zur Verfehlung iS des hier zur Schuldentstehung zur Anwendung gelangten Artikels 204 ZK ein zusätzlicher Faktor hinzukommen, auf den der Betroffene keinen Einfluss hatte.

Bei einem Erstattungs- bzw. Erlassverfahren nach Art. 239 ZK handelte es sich um ein antragsgebundenes Verfahren, wobei der Antragsteller jene Gründe darzubringen hatte, welche auf einen besonderen Fall schließen lassen. Die Bf. begründete das Vorliegen eines besonderen Falles im anhängigen Verfahren in ihrer damaligen Berufungseingabe vom 27.8.2008 zunächst sinngemäß damit, dass die Regelungen des CEMT-Verfahrens in Österreich - durch die nicht erfolgte ordnungsgemäße Kundmachung - teilweise nicht gegolten hätten und diesbezügliche Verfehlungen der Bf. bzw. dem Lenker des Fahrzeugs nicht vorgeworfen werden könnten. Den selben Einwand brachte die Bf. auch im Rechtsmittelverfahren gegen den Abgabenfestsetzungsbescheid nach Art. 204 ZK ein. Dazu führte der damalige UFS in seiner Entscheidung im fortgesetzten Verfahren (wiederum ZRV/0162-Z2L/11 vom 13.12.2011) bereits aus, dass sich aus der Bestimmung des § 7 Abs. 1 GütbefG eindeutig ergebe, dass eine gewerbliche Güterbeförderung, bei der der Be- und Entladeort in zwei im Zollgebiet der Gemeinschaft liegenden europäischen Staaten gelegen wäre, mit einem Drittlandsfahrzeug nur dann zulässig gewesen sei, wenn das Unternehmen über eine CEMT-Genehmigung verfüge. Dass es sich dabei um eine für die vom Warentransport betroffenen Länder gültige Genehmigung handeln müsse, ergebe sich dabei von selbst. Im Übrigen führte der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Einwand der Bf. in der Entscheidung vom 23.11.2009, 2008/03/0152 aus, dass sich bei dieser Annahme eine Ungültigkeit in Österreich des gesamten CEMT-Bewilligungsverfahrens ergäbe. Mit diesem Vorbringen zeigt die Bf. somit keinen "besonderen Umstand" iS des Artikel 239 ZK auf, warum sie sich dadurch gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben in einer außergewöhnlichen Situation befunden hätte.

Gleiches gilt für die Ausführung der Bf., dass auch hinsichtlich der Belohnungsgenehmigung keine eindeutige völkerrechtliche Regelung vorgelegen sei, dass diese für den hier zu beurteilenden Gütertransport Schweden/Österreich keine Gültigkeit aufgewiesen hätte. Bei diesem Vorbringen übersieht die Bf., dass selbst unter Beachtung der Ausführungen des VwGH im vorgenannten Erkenntnis vom 23.11.2009, dass die gegenständliche Belohnungsgenehmigung auch so interpretiert hätte werden können, dass damit Drittlandsfahrten - somit ein Verkehr außerhalb Mazedoniens und Österreichs - abgedeckt wären, keine Entwertung der gegenständlichen Belohnungsgenehmigung am 24.4.2008 erfolgte. Vielmehr entwertete der Lenker des Fahrzeugs am 23.4.2008 diese Genehmigung, weil er erstmals eine Teilabladung in Österreich der in Schweden geladenen Waren durchführte. Anschließend hat er das österreichische Staatsgebiet am 24.4.2008 mit dem besagten Fahrzeug wieder verlassen, eine weitere Teilentladung

in Deutschland getätigt und in der Folge wiederum die Grenze nach Österreich am 24.4.2008 - ohne Entwertung der mitgeführten Belohnungsgenehmigung für die zweite Fahrt - überschritten, um das restliche noch am Auflieger verbliebene Ladegut an Abladestellen in Österreich abzuliefern. Warum dieser Sachverhalt einen besonderen Umstand darstellen sollte, bringt die Bf. selbst nicht näher dar. Aus Artikel 12 Abs. 2 der Vereinbarung zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Mazedonischen Regierung über die grenzüberschreitende Beförderung von Gütern geht klar hervor, dass eine diesbezügliche Genehmigung für zwei Fahrten (entweder für eine Hin- und Rückfahrt, für zwei Hinfahren oder zwei Rückfahrten) erteilt wird bzw. gültig ist. Im § 9 Abs. 1 und 2 GütbefG ist klar geregelt, dass Nachweise des § 7 Abs. 1 legit stets vollständig ausgefüllt und erforderlichenfalls entwertet mitgeführt werden müssen und auf Verlangen den Organen vorzuweisen sind. Selbst unter Beachtung der Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.11.2009, 2008/03/0152, dass die gegenständliche Belohnungsgenehmigung auf Grund der besonderen Bedingung eine Gültigkeit für den Verkehr nach, durch und aus Österreich aufgewiesen habe und damit auch eine Drittlandsfahrt von Österreich nach Schweden abgedeckt gewesen wäre, ändert dies nichts an der Tatsache, dass beim tatsächlich hier zu beurteilenden Sachverhalt - durch die neuerliche Verbringung des Beförderungsmittels am 24.4.2008 nach Österreich, keine Entwertung dieser Belohnungsgenehmigung erfolgte. Mit dem sinngemäßen Vorbringen, dass die vom LKW-Lenker mitgeführte Belohnungsgenehmigung für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr Österreich - Mazedonien sehr wohl für den hier gegenständlich durchgeführten Warenverkehr eine Gültigkeit aufgewiesen hätte, zeigt die Bf. jedoch keinesfalls das Vorliegen eines besonderen Umstands dahingehend auf, warum eine Entwertung dieser Genehmigung anlässlich der neuerlichen Einreise nach Österreich am 24.4.2008 unterblieben ist.

Für die Erstattung oder den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben (hier somit die Einfuhrumsatzsteuer) hatte Österreich diesen Gesetzesbegriff im § 83 ZollRD-G definiert (vgl. Erläuternde Bemerkungen zu Regierungsvorlage Nr. 916, XX. GP). Demnach lag ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erwies oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet war. Eine Existenzgefährdung brachte die Bf. im gesamten bisherigen Verfahren ohnedies nicht vor, wodurch sich diesbezüglich ein näheres Eingehen erübrigte. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH vom

20. September 2007, 2002/14/0138). Die Auswirkungen genereller Normen stellen keine sachliche Unbilligkeit dar.

Eine sachliche Unbilligkeit liegt im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor, weil die Entrichtung der vorgeschriebenen Abgaben eine Auswirkung der damals geltenden Rechtslage war; vielmehr trat genau das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis ein. Es entstand dadurch auch keine anormale Belastungswirkung, weil sowohl der Zollbetrag als auch die Einfuhrumsatzsteuer in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe berechnet und buchmäßig erfasst wurden. Auch handelt es sich nicht um einen atypischen Vermögenseingriff, weil ein derartiger Vermögenseingriff, verglichen mit anderen Fällen, alle Normunterworfenen mit den gleichen Auswirkungen getroffen hat. Ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen ist unter den gegebenen Umständen nicht erkennbar.

Da es der Bf. somit nicht gelungen ist, das Vorliegen eines besonderen Falles im Sinne der hier noch anzuwendenden Bestimmungen des Artikels 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG darzulegen, war die Beschwerde bereits aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde hätte aber selbst bei Vorliegen eines besonderen Falles keinen Erfolg, weil im Hinblick auf den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt und die Rechtsprechung des EuGH eine offensichtliche Fahrlässigkeit zweifelsfrei erkennbar ist. Der EuGH befasste sich im Urteil vom 11. November 1999 zur Rechtssache C-48/98 mit dem Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit im Sinne des Artikels 239 ZK und legte Kriterien für deren Prüfung fest. Demnach muss bei der Beantwortung der Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden (EuGH-Urteil, Rz 56). Hinsichtlich der Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers ist zu untersuchen, ob er im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügt (Rz 57). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26. Februar 2004, 2001/16/0005) erfolgt die Abgrenzung zwischen einem Fehler, der "nicht hätte passieren dürfen" und einem Fehler, der "passieren kann" (Arbeitsfehler).

Bei der Bf. handelt es sich um einen erfahrenen Wirtschaftsteilnehmer, der im Wesentlichen im Güterbeförderungsgeschäft, auch international tätig ist. Die grundsätzliche Bewilligungspflicht zur Durchführung von Warenbeförderungen - wie hier vorliegend - war sowohl der Bf. als auch dem Lenker des Zugfahrzeugs ausreichend bekannt. Zwar mag eine gewisse Komplexität der güterbeförderungsrechtlichen Bestimmungen - insbesondere hier, ob die vorliegende Belohnungsgenehmigung für einen Warenverkehr ohne Mazedonien zu berühren eine Gültigkeit aufgewiesen hat - durchaus gegeben sein, gegenständlich unterblieb jedoch gänzlich eine Entwertung der mitgeführten Genehmigung für die durchgeföhrte zweite Fahrt am 24.4.2008 nach Österreich. Selbst bei der Annahme, dass die mitgeführte Belohnungsgenehmigung

nicht auf einen Warenverkehr zwischen Österreich und Mazedonien eingeschränkt, sondern auch für die Durchführung des gegenständlichen Warenverkehrs gültig gewesen wäre, kann die unterbliebene Entwertung am 24.4.2008 nicht mit der Komplexität der einzuhaltenden Vorschriften begründet werden. So ist nämlich im gegenständlichen Fall festzuhalten, dass die Bf. bzw. der Lenker des Fahrzeugs über jene Kenntnisse verfügte, dass für die zulässige Durchführung von Warentransporten innerhalb der Union mit der auf das mazedonische Unternehmen zugelassenen Zugmaschine die jeweils nationalen Güterbeförderungsrechtlichen Vorschriften der einzelnen, vom Transport berührten EU-Mitgliedsstaaten zu beachten waren. Dies ergibt sich eindeutig aus den Aussagen des LKW-Lenkers B., der in seiner Einvernahme gegenüber Organen des Zollamtes Linz Wels als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 25.4.2008 u.a. aussagte, dass er für die Fahrten außerhalb von Österreich (somit hier Schweden und Deutschland) die mitgeführte CEMT-Genehmigung mit der Nummer ZZ verwendete und für Österreich - da diese CEMT-Genehmigung durch das durchgestrichene "A" für Österreich keine Gültigkeit gehabt hätte - die Belohnungsgenehmigung YY anlässlich der Einreise am 23.4.2008 abstempelte. Die tatsächlich hier vorliegende Transportroute zeigt unzweifelhaft, dass von der in Schweden erfolgten Gesamtladung sowohl Teilabladungen bei Ablieferadressen in Deutschland und Österreich durchgeführt wurden, wobei zunächst bei der erstmaligen Einreise nach Österreich eine Entwertung einer Fahrt am 23.4.2008 auf der vorgenannten Belohnungsgenehmigung erfolgte und ein Teil der Ladung, und zwar 18 Koff. mit 5.506 kg bei der Spedition O. abgeladen wurde. In der Folge verließ der Lenker mit dem Beförderungsmittel samt Auflieger am 24.4.2008 wiederum Österreich und lud von der verbliebenen Ladung weitere 6 Paletten XXX mit einem Gewicht von 5.077 kg bei der Fa. P. ab, kehrte mit der restlichen Ladung wiederum über Suben zurück nach Österreich um die Restladung an Adressen in K., I., J. und L. abzuliefern, bevor eine Neubeladung des nunmehr gänzlich entleerten Aufliegers bei der Fa. N., und zwar mit 8 Stk. XY mit einem Gesamtgewicht von 7570,5 kg zur Verbringung nach Schweden erfolgte. Bei der neuerlichen Einfahrt von Deutschland nach Österreich am 24.4.2008 wurde die vom Lenker der Zugmaschine mitgeführte Belohnungsgenehmigung nicht entwertet. Die Verpflichtung zur Entwertung dieser Genehmigung pro Fahrt war jedoch dem Fahrer ohne weiteres erkennbar und auch zumutbar. Im Übrigen ist es nicht erklärbar, warum dem Lenker der Zugmaschine - bei der Annahme, dass die gegenständliche Belohnungsgenehmigung für einen Warenverkehr zwischen Schweden und Österreich eine Gültigkeit aufgewiesen hätte - die Notwendigkeit einer Entwertung der mitgeführten Belohnungsgenehmigung für die erste Einfahrt nach Österreich am 23.4.2008 als selbstverständlich erschien, jedoch die am nächsten Tag durch ihn erfolgte neuerliche Grenzüberquerung von Deutschland nach Österreich güterbeförderungsrechtlich völlig unbehandelt ließ. Lediglich die sinngemäße Aussage des Fahrers, dass er der Meinung gewesen sei, dass die am 23.4.2008 abgestempelte Belohnungsgenehmigung den gegenständlichen Warenverkehr abgedeckt hätte, führt jedenfalls nicht dazu offensichtliches Verhalten des Fahrers beim vorliegenden Sachverhalt auszuschließen. Was nämlich die Sorgfalt eines Wirtschaftsteilnehmers

betrifft, muss sich dieser, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen (vgl. wiederum EuGH vom 11.11.99, Rs C-48/98). Wenn demnach für den Bf. bzw. für den Lenker des Zugfahrzeugs etwaige Unklarheiten bestanden hätten, dass jede Fahrt nach, durch oder von Österreich auf der mitgeführten Belohnungsgenehmigung zu entwerten ist, so wäre die Einholung entsprechender Erkundigungen durchzuführen gewesen. Sollte die Entwertung anlässlich der neuerlichen Einreise am 24.4.2008 nach Österreich lediglich übersehen worden sein, so ist in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des Finanzgerichtes München vom 22.5.2006, 14 K 5080/03 zu verweisen. Danach stellt das Übersehen deutlicher Hinweise keinen, die offensichtliche Fahrlässigkeit ausschließenden Arbeitsfehler dar. Im unteren Bereich der vom Fahrer mitgeführten Belohnungsgenehmigung scheinen die Entwertungsmöglichkeiten für die 1. Fahrt und 2. Fahrt übersichtlich auf und waren somit auch für den LKW-Lenker klar erkennbar. Selbst in diesem Fall wäre das Verhalten des Fahrers somit offensichtlich fahrlässig.

Auch kann das BFG dem Verweis der Bf. in ihrer nunmehr als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 30.1.2012 nicht folgen, dass durch das vom VwGH mittels Beschluss vom 24. Juni 2010, 2009/16/0312 durchgeführte Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH die Komplexität der hier relevanten Rechtsbestimmungen bewiesen sei. Diesbezüglich ist klarzustellen, dass den Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens durch den VwGH zusammengefasst jene Kompetenzprobleme zum Inhalt hatte, welche Zollbehörde welchen Landes (somit Österreich oder Schweden) für die Abgabenfestsetzung beim vorliegenden Sachverhalt zuständig sei. Demnach handelte es sich bei diesem Verfahren nicht um die Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld gegenständlich begründete.

Auch erweist sich der Verjährungseinwand der Bf. in ihrer Stellungnahme vom 13.12.2017 für das BFG als nicht nachvollziehbar. Entgegen ihrer Ausführungen findet diesbezüglich nicht die Bestimmung des § 207 BAO, sondern hier noch die Regelungen des Artikel 221 Abs. 3 ZK (nunmehr Art. 103 UZK) Anwendung. Nach dieser maßgeblichen Rechtsgrundlage durfte die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist war ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gem. Artikel 243 ZK eingelegt wurde, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs. Die Festsetzung der Abgabenschuld, welche das nunmehrige Erstattungsverfahren zum Gegenstand hat, erfolgte vom Zollamt mit Bescheid vom 29.4.2008, Zahl: BBB/0, wobei laut Spruch dieser Entscheidung als Entstehungszeitpunkt der Abgabenschuld der 24.4.2008 festgelegt wurde. Keinesfalls lag folglich eine Verjährung hinsichtlich der Abgabenfestsetzung vor.

Wenn die Bf. in diesem Schriftsatz unter Verweis auf die Entscheidung des BFG vom 20.5.2015, RV/5200153/2011 weiters sinngemäß vorbringt, dass ein etwaiges betrügerisches oder offensichtlich fahrlässiges Verhalten anderer Beteiligter -

demnach hier des LKW-Fahrers - nicht ihr zugerechnet werden könne, so ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenschuldentstehung in dem von ihr zitierten Verfahren nach Artikel 203 ZK auf ein Entziehen einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus der zollamtlichen Überwachung zurückzuführen war. Die möglichen Zollschuldner legte der Unionsgesetzgeber diesbezüglich in Art. 203 Abs. 3, erster bis vierter Anstrich ZK fest. Wie das BFG in dieser Entscheidung vom 20.5.2015 auf Seite 6, letzter Absatz ausführt, war bei jedem der Gesamtschuldner die Prüfung im Rahmen des Artikels 239 ZK - ob betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit eines Beteiligten vorlag - vorzunehmen. Damit unterscheidet sich die von der Bf. zitierte Entscheidung wesentlich vom gegenständlichen Verfahren. Als Zollschuldner bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK war in dessen Abs. 3 jene Person definiert, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus der vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hatte. Die gegenständliche Zugmaschine wurde anlässlich der Verbringung in das Unionsgebiet als gewerbliches Straßenbeförderungsmittel zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung überlassen. Diese Eigenschaft bleibt dem Beförderungsmittel (vgl. auch UFS vom 12.1.2011, ZRV/0012-Z3K/09 bzw. auch VwGH v. 11.9.2014, 2011/16/0043) auch während des Verfahrens erhalten, wodurch die Bf. mit ihrem Einwand, dass im vorliegenden Fall das subjektive Verhalten ihres Fahrers nicht ihr zuzurechnen sei, nicht berechtigt ist. Inhaberin des Zollverfahrens wurde nämlich gemäß Art. 4 Ziffer 21 ZK die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wurde, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind. Die Bf. hatte sich zum Lenken des Fahrzeugs eines Fahrers bedient. Die durch einfaches Passieren der Grenze in das Zollgebiet der Union am 18.4.2008 vom damaligen LKW-Lenker abgegebene konkludente Zollanmeldung für das Beförderungsmittel hat dieser nach Art. 5 Abs. 2 ZK entweder in direkter oder indirekter Vertretung für die Bf. abgegeben. Unabhängig welches Vertretungsverhältnis demnach vorlag wirkte das Handeln des Vertreters für und gegen den Vertretenen. Der Vertretene wurde damit Inhaber des Zollverfahrens und somit Träger der Rechte und Pflichten aus dem Verfahren, wodurch ihr auch die Handlungen eines Fahrers zuzurechnen sind (vgl. auch BFG vom 18.3.2016, RV/5200029/2015). Im Übrigen muss von einem internationalen Transportunternehmen - wie die Bf. eines darstellt - erwartet werden, dass sie solche Verfahren in ihrem Sinn und Ablauf genau kennt bzw. auch ihre Fahrer entsprechend instruiert.

Auf Grund der obenstehenden Ausführungen war daher - wie im Spruch ausgeführt - zu entscheiden.

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die im gegenständlichen Beschwerdefall maßgeblichen Rechtsfragen sind durch die in dieser Entscheidung zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt, wodurch eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 31. Jänner 2018