

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin F. und die weiteren Senatsmitglieder Richter R. und die fachkundigen Laienrichter LR1 und LR2, über die Beschwerden von Rechtsanwalt RA, Adr.1, als Insolvenzverwalter im Konkursverfahren der GmbH, Adr.2, dieser vertreten durch Stb., Adr.3, gegen die Bescheide des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 29.8.2012, Zl.en Zl. 320000/80529/2012-1, 320000/80530/2012-1 und 320000/80531/2012-1, jeweils betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühr, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde vom 27.9.2012 gegen den Bescheid vom 29.8.2012, Zl. 320000/80529/2012-1, wird abgewiesen. Die in diesem Bescheid vorgenommenen Abgabenfestsetzungen an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung bleiben aufrecht.

II. Die Beschwerde vom 27.9.2012 gegen den Bescheid vom 29.8.2012, Zl. 320000/80530/2012-1, wird abgewiesen. Die in diesem Bescheid vorgenommenen Abgabenfestsetzungen an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung bleiben aufrecht.

III. Die Beschwerde vom 27.9.2012 gegen den Bescheid vom 29.8.2012, Zl. 320000/80531/2012-1, wird abgewiesen. Die in diesem Bescheid vorgenommenen Abgabenfestsetzungen an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung bleiben aufrecht.

IV. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **zugelassen**.

Entscheidungsgründe

Den drei Rechtsmittelverfahren liegt folgender Sachverhalt mit daraus entwickelter rechtlichen Diskussion zugrunde:

In den Jahren 2009/2010 fanden für die Firma S. in Paris eine Reihe von Textileinfuhren aus der Türkei in das Zollgebiet der EU statt. Die Importabfertigungen fanden in der zum Zollamt Linz Wels gehörenden Zollstelle Suben mit dem Verfahrenscode 4200

statt, also Verzollung mit anschließender steuerbefreiender innergemeinschaftlicher Lieferung (Art.6 Abs.3 UStG 1994), bei der die Belastung der Ware mit der Umsatzsteuer erst im Zielland innerhalb der EU erfolgt. Zu den Importabfertigungen wurden jeweils Warenverkehrsbescheinigungen (Movement Certificate) vorgelegt mit der Ursprungserklärung des türkischen Versenders, dass es sich um Waren handelt, denen die Präferenzbehandlung für Einfuhren aus der Türkei in die EU zusteht, was insbesondere dazu führte, dass jeweils der Zoll mit 0 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt wurde. Bei den drei im Spruch angesprochenen Verfahren tritt im Anmeldeformular zur Importverzollung als Versender jeweils eine andere türkische Firma in D. bzw. I. auf, als Empfängerin ist jeweils eingetragen die S. in Paris und als Anmelderin jeweils die GmbH (im Folgenden kurz: die "GmbH").

Aufgrund einer Vielzahl solcher innergemeinschaftlicher Lieferungen von der Türkei über Österreich nach Frankreich und dabei auffallender Unregelmäßigkeiten erging ein Amtshilfeersuchen der französischen an die österreichische Zollverwaltung, die daraufhin eine Überprüfung der GmbH vornahm. Eine gut überblickbare Zusammenstellung über den Gesamtsachverhalt findet sich im Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 11.5.2012, Zl. 520000/65113/19/2011/BN und in der UFS-Entscheidung vom 9.12.2013, GZ. ZRV/0185-Z2L/11. (Es ist gemäß höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, zur Begründung einer Entscheidung auf die Begründung einer anderen Entscheidung zu verweisen, wenn sie der Partei inhaltlich bekannt ist, z.B. VwGH 3.9.2008, 2006/13/0122; dies auch dann, wenn die Entscheidung noch nicht oder nicht mehr dem Rechtsbestand angehört; Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 93, Rz. 15). Aufgrund dieser Unregelmäßigkeiten konnte die Anwendung der Verfahrensart mit Code 4200 nicht anerkannt werden und es wurde nachträglich der GmbH vom Zollamt Linz Wels die Umsatzsteuer in Form der Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben (Nachforderung gemäß Art. 220 Abs.1 ZK iVm § 26 Abs.1 UStG).

Die Prüfung des Unternehmens der GmbH war auch auf die Präferenznachweise ausgedehnt worden (Art. 78 ZK) und gemäß dem Abkommen mit der Türkei zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Republik Türkei erging ein Amtshilfeersuchen an die türkische Zollverwaltung zur Überprüfung von acht dieser Warenverkehrsbescheinigungen (WVB), das als Ergebnis brachte, dass u.a. jene drei zu den spruchgemäß erfassten Verfahren zu Unrecht verwendet worden waren.

Im Detail handelt es sich um folgende Fälle:

Bei dem in **Spruchpunkt I.** erfassten Verfahren wurde am 1.9.2009 unter der Anmeldungsnummer 09AT530200IN7H0Z30 eine Lieferung von Short-Hosen der Firma F1 in D./Türkei an die S. in Paris im Wert von 13.680 € (Rechnungspreis 13.250 plus Hinzurechnungsbeträge gemäß Art. 32 ZK) von der GmbH als indirekte Vertreterin der Empfängerfirma gemäß Art.5 Abs.2 zweiter Anstrich ZK zum Import mit anschließender steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200) angemeldet. Nach stichprobenweise innerer Beschau wurde die Sendung mit automatisierter Bestätigung gemäß Art.199 Abs.2 ZK-DVO am selben Tag abgefertigt. Vorgelegt wurde bei diesem Verfahren

die türkische WVB Nr. 1, in der im Feld 13 vom türkischen Versender bestätigt steht, dass dieser Ware die Präferenzbehandlung zusteht und sich im Feld 12 der türkische Ausfuhrabfertigungsstempel befindet. Demgemäß wurden keine Eingangsabgaben eingehoben. Zoll nicht, weil solche aus der Türkei stammende Waren gemäß dem Assoziationsabkommen nicht mit dieser Abgabe belastet sind und Einfuhrumsatzsteuer nicht, weil deren Erhebung laut Anmeldung nach Frankreich verlegt wäre.

Im Zuge der Überprüfung der GmbH erging am 14.10.2011 ein Amtshilfeersuchen an die türkische Zollverwaltung zur Überprüfung von 8 aufgezählten Ursprungsnachweisen, u.a. auch zur WVB Nr. 1. Für solche Verifizierungsverfahren besteht gemäß § 16 AVOG-DV (Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010) eine zentrale Zuständigkeit des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien für das gesamte Anwendungsgebiet. Mit Antwortschreiben vom 1.8.2012 teilte die türkischen Zollbehörde mit, dass dieser Ursprungsnachweis nicht von ihr ausgestellt oder bestätigt war ("*... was not issued and endorsed by our Customs Office*") und auf der Rückseite der WVB wurde im Feld 15 angekreuzt der Vermerk, dass sie nicht den Erfordernissen der Echtheit und Richtigkeit genügt ("*... does not meet the requirements as to authenticity and accuracy*").

Dieses Ergebnis wurde dem Insolvenzverwalter RA - über das Vermögen der GmbH war mit Beschluss des Landesgerichts LG am Datum1 das Konkursverfahren eröffnet worden - mit Schreiben des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien mitgeteilt, die Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. Beibringung von Nachweisen eingeräumt und in Aussicht gestellt, dass wegen Fortfalls der Vergünstigungen eine Normalverzollung plus der Auferlegung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG in Aussicht genommen wird.

Mit Schreiben vom 23.8.2012 gab der Insolvenzverwalter dazu eine Stellungnahme ab und beantragte zugleich die Einstellung des Verfahrens wegen Art.126 b B-VG und §§ 20 und 206 BAO. Denn mit Gerichtsbeschluss vom Datum2 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet und danach seien sämtliche Dienstnehmer gemäß § 25 IO ausgetreten. Dem Insolvenzverwalter stünden daher keinerlei Mitarbeiter zur Abwicklung der behördlichen Aufforderung zur Verfügung wie das im Rahmen der Betriebsprüfung des Zollamtes Linz/Zollstelle Suben im September 2011 noch möglich war. Hätte das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien rechtzeitig Handlungen gesetzt, wäre die Beischaffung von Unterlagen, die man aus zig-tausenden von Anmeldungen heraussuchen müsste, noch ohne Probleme möglich gewesen. Mittlerweile aber musste auch das Betriebsareal geräumt werden und die Unterlagen seien auf Paletten foliert gelagert. Er konnte nicht ahnen, dass fast ein Jahr nach Insolvenzeröffnung weitere Finanzverfahren gegen ihn eröffnet werden und der Archivierungsvorgang rückgängig zu machen wäre. Im Übrigen wäre auch die im Schreiben gewährte zweiwöchige Frist dafür viel zu kurz und stelle eine Rechtsverletzung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs dar. Dass das Verfahren aus dem sogar gemäß verfassungsrechtlichem Gebot zu beachtenden Grundsatz der Zweckmäßigkeit und der Verfahrensökonomie einzustellen wäre, ergebe sich wie folgt:

Seitens der Zollbehörden wurde gegen die GmbH im Insolvenzverfahren ein Betrag von insgesamt 7.770.536,16 € aus nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren - in einem Fall ist eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof anhängig - angemeldet. Die Gesamtforderung aller Gläubiger beträgt 9.520.349,83 €. Dies bei einem zum Zeitpunkt August 2012 bestehenden Massestand von 370.000 € und nachdem die Verwertungshandlungen zum Großteil abgeschlossen, insbesondere die Liegenschaften bereits verwertet sind. Das lässt bei Berücksichtigung der weiterlaufenden Massekosten für die unbesicherten Gläubiger eine ganz geringe Quote, etwa 3 %, erwarten. Daher steht der mit diesem Abgabenverfahren zu tätige Verfahrens- und Kostenaufwand in völligem Missverhältnis zum erreichbaren Erfolg. Diese Dinge ließen sich aus dem beizuschaffenden Insolvenzverfahrensakt nachvollziehen. Bedenkt man, dass es der Behörde zusteht, im Rahmen des Ermessens gemäß § 20 BAO und in Hinblick auf Art. 126b B-VG bei Geringfügigkeit von einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO oder einer Berichtigung gemäß § 293 BAO Abstand zu nehmen, muss der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit in Art. 126b B-VG schon in Hinblick auf den seitens der Behörde zu betreibenden Verwaltungs- und Personalaufwand angewendet werden. Insbesondere sieht § 206 BAO vor, von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand zu nehmen, wenn mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird. Es würde für den Insolvenzverwalter ein weiterer Verfahrensaufwand zu betreiben sein, der die Gefahr der Masseunzulänglichkeit gemäß § 124a IO mit sich brächte.

Mit Schreiben vom 28.8.2012 erwiderte das Zollamt, dass es für eine Einstellung eines Abgabenverfahrens aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Verfahrensökonomie unter Anwendung der genannten Bestimmungen kein Antragsrecht gäbe, sondern nur die Möglichkeit, dass die Partei solches anregt. Für die Anwendung dieser Bestimmungen bestehe hier auch das rechtliche Hindernis, dass die Abgabe Zoll erlöschen würde und wegen § 2 Abs.1 ZollR-DG auch die sonstigen Abgaben, während Art.233 ZK für den Zoll diesen Erlösungsgrund nicht vorsehe bzw. sei eine solche Feststellung der dauernden Uneinbringlichkeit erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens möglich. Infolge der Überlagerung des einzelstaatlichen Rechts durch das Zollrecht der EU werde auf den Antrag nicht näher eingegangen und die Eingangsabgaben nachträglich buchmäßig erfasst.

Demgemäß erging gemäß Art.220 Abs.1 ZK am 29.8.2012 unter Zl. 320000/80529/2012-1 der Abgabenbescheid an den Masseverwalter, in dem gemäß Art. 201 Abs.1 Buchstabe a und Abs.3 ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG ausgehend von der Bemessungsgrundlage 13.680,00 € vorgeschrieben wurde an Zoll 1.641,60 €, an Einfuhrumsatzsteuer 328,32 € (= Differenzbetrag zwischen dem vollen Betrag 3.134,32 € und dem schon vom Zollamt Linz Wels vorgeschriebenen Betrag von 2.806,00 €) und gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von insgesamt 176,24 € für die monatsweisen Säumniszeiträume 15.10.2009 bis 14.9.2012. Dabei wurde die als indirekte Vertreterin tätig gewesene GmbH gemäß Art. 201 Abs.3 ZK als Zollschuldnerin herangezogen (sie ist als Partei wegen des

am Datum¹ eröffneten Konkursverfahrens abgelöst durch den Insolvenzverwalter RA, s.u.).

Die Zustellung des Bescheides erfolgte laut Rsb-Rückschein am 31.8.2012, somit noch innerhalb der 3-jährigen Verjährungsfrist in Art. 221 Abs.3 ZK (sie endet für die Zollschuldentstehung am 1.9.2009 gemäß Art.3 FristenVO mit Ablauf des Montag, 3.9.2012).

Gegen diesen Bescheid brachte der Insolvenzverwalter, nunmehr vertreten durch die Stb., am 27.9.2012 Beschwerde (damals "Berufung", s.u.) ein (gemeinsam für alle drei im Spruch erfassten Zollamtsverfahren) und begehrte aufgrund folgender Ausführungen die ersatzlose Aufhebung des Bescheides:

Unter Punkt 3.1 weist er darauf hin, dass zur Abgabe Einfuhrumsatzsteuer schon am 11.5.2012 ein Bescheid des Zollamtes Linz Wels ergangen ist und es könne bezüglich derselben Abgabe nicht neuerlich ein abändernder Bescheid ergehen. Ein solcher Eingriff wäre nur durch eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO möglich und auch das nur durch das Zollamt Linz Wels. Gemeinsam mit der ursprünglichen Mitteilung liegen nun schon 3 Bescheide zu diesem Importvorgang vor, was mit der Einrichtung der Rechtskraft eines Bescheides nicht mehr in Einklang zu bringen ist. Im Übrigen würde mit Aufhebung der Zollvorschreibung auch die zusätzliche Einfuhrumsatzsteuervorschreibung wegfallen.

Unter Punkt 3.2 führt der Berufungswerber aus, dass anlässlich der Zollanmeldung der österreichischen Zollbehörde eine türkische WVB vorgelegt wurde. Anlässlich der Zollnachschauf stieß man auf begründete Zweifel, ob diese Präferenznachweise den tatsächlichen Status der Ware wiedergeben würden. Worin diese Zweifel bestehen, wurde nicht näher begründet. In diesem Zusammenhang wäre zu bedenken, dass die österreichische Zollbehörde insgesamt 260 WVBen in die Türkei zur Verifizierung geschickt hat und dazu gehörend im Insolvenzverfahren 1.283.248,59 € als bedingte Forderung angemeldet hat. Nur drei davon waren bisher beanstandet, wobei die türkische Behörde nur mitgeteilt habe, dass diese WVBen "zu Unrecht" ausgestellt worden waren, womit sich die vom Zollamt vermuteten Fälschungen nicht bewahrheiteten. Außerdem könne man dieses "zu Unrecht ausstellen" nicht der GmbH zur Last legen. Denn diese WVBen wurden weder bei der GmbH noch vom Zollbeamten in Suben angezweifelt. Eine offensichtliche Verfehlung bei den türkischen Behörden könne keine Konsequenzen für den gutgläubigen österreichischen Spediteur haben. Hiermit verstößt man gegen das Rechtsstaatsprinzip und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Art. 220 Abs.2 Buchstabe b ZK spricht diese Konstellation an: danach dürfe eine nachträgliche buchmäßige Erfassung eines gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag nicht erfolgen, wenn der Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat. Wird der Präferenzstatus einer Ware im Rahmen eines Systems der administrativen Zusammenarbeit unter Beteiligung der Behörden eines Drittlandes ermittelt, so gilt die Ausstellung einer Bescheinigung durch diese Behörde,

falls sich diese Bescheinigung als unrichtig erweist, als ein Irrtum im Sinne dieser Bestimmung, der vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte. Der Abgabenschuldner kann Gutgläubigkeit geltend machen, wenn er sich während der Zeit des betreffenden Handelsgeschäfts mit gebotener Sorgfalt vergewissert hat, dass alle Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung erfüllt worden sind.

Diese gesetzlichen Regelungen stellen einen Vertrauensschutz dar und sind auch im Lichte der Verwaltungsökonomie zu verstehen. Im vorliegenden Fall handelte es sich um einen Irrtum der türkischen Zollbehörde, während die GmbH bzw. der von ihr eingesetzte Zolldeklarant immer äußerst sorgfältig und gutgläubig gehandelt hatte, was auch daran zu ersehen sei, dass die übrigen 257 zur Verifizierung vorgelegten WVBen nicht beanstandet wurden. Den Irrtum der türkischen Zollbehörde konnte der Zolldeklarant unmöglich erkennen und es wurde auch seitens der österreichischen Zollbehörden nichts Gegenteiliges festgestellt. Aus diesen Gründen sei die nachträgliche buchmäßige Erfassung aller Abgaben rechtswidrig und der gegenständliche Bescheid ersatzlos aufzuheben. Verwiesen wurde auf die Rechtsprechung des EuGH (22.10.1987, Rs. C-314/85; 18.10.2007, Rs. C-173/06) und mit ergänzendem Schreiben vom 31.10.2012 auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.9.2012, 2012/16/0090, wonach sich aus dem seit 1.1.2011 in Geltung stehenden und im Entscheidungszeitpunkt anzuwendenden § 30a FinStrG ergäbe, dass die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG rechtswidrig sei, sodass zumindest diese Abgabenart im Ausmaß von 176,24 € zu streichen wäre.

Zu dieser Berufung erging am 7.11.2012 unter Zl. 320000/80529/2012-2 die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien. Die Stattgabe bezog sich auf den zuletzt genannten Punkt. Die Berufungsbehörde habe betreffend die Abgabenerhöhung die Rechtslage zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung heranzuziehen und wegen dem seit 1.1.2011 in Geltung stehenden § 30a Abs.5 FinStrG die Abgabenerhöhung des § 108 Abs.1 ZollR-DG zu streichen. Ansonsten aber wurde der Bescheid vom 29.8.2012 bestätigt. Dass es nach der Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer durch das Zollamt Linz Wels zu einer (weiteren) Abgabenerhebung durch das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien kam, erklärte das Zollamt damit, dass gemäß der organisationsrechtlichen Regelung in § 7 Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung das letztere Zollamt für Nachforderungen aufgrund nachträglicher Erhebungsergebnisse im Zusammenhang mit der Verifizierung von Präferenznachweisen für ganz Österreich zuständig ist. Die aufgrund des Assoziationsabkommens der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft mit der Türkei dort vorgenommene Überprüfung der WVBen habe ergeben, dass die hier gegenständliche WVB A.TR No. 1 von der türkischen Behörde dem Ausführer weder ausgestellt noch bestätigt worden war. Damit waren die Zweifel der österreichischen Zollbehörde an der Rechtmäßigkeit des Dokuments bestätigt. Die Voraussetzungen für eine Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach Art.220 Abs.2 Buchstabe b erster Unterabsatz ZK sind nicht erfüllt. Denn auch im Sinne der Judikatur des EuGH (27.6.1991,

Rs. C-348/89) greife diese Irrtumsregelung nur dann, wenn ein sogenannter aktiver Irrtum vorliegt, also dann, wenn für den Irrtum tatsächlicher oder rechtlicher Art die Behörde selbst die Grundlage geschaffen hat. Die Behörde muss den Irrtum selbst begehen und soll ihm nicht nur unterliegen. Dass man bei der Zollstelle Suben bei der Abfertigung die Fälschung nicht erkannt habe, sei nicht der österreichischen abfertigenden Zollbehörde vorzuwerfen, sondern sei erst in nachträglicher Befassung der zuständigen türkischen Behörde hervorgekommen. Eine solche Konstellation stelle aber keinen aktiven Irrtum im Sinne von Art. 220 Abs.2 Buchstabe b ZK dar. Der erweiterte Vertrauensschutz finde im Anlassfall keine Anwendung, denn es handle sich nicht um eine, wie im Verordnungstext formuliert, "Bescheinigung dieser Behörde", sondern um eine offenkundige Fälschung, für die der Einführer der Ware das Risiko trägt. Somit könne Art.220 Abs.2 Buchstabe b erster Unterabsatz ZK keine geeignete Grundlage für die beantragte ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides sein. Die beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgewiesen, weil sie gemäß § 85b ZollR-DG in diesem Stadium eines Rechtsbehelfsverfahrens nicht vorgesehen sei.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung brachte der Insolvenzverwalter durch seine Rechtsvertretung am 5.12.2012 fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat ein (entspricht einem Vorlageantrag gemäß § 264 Abs.1 BAO idF ab 1.1.2014; s.u.).

Es wurde bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer weiterhin eingewandt, dass ein zur Verzollung ergangener Bescheid nicht ohne weiteres aus dem Rechtsbestand entfernt werden könne. Zwar verwies die Behörde darauf, dass die zu niedrig festgesetzten Abgaben gemäß Art.220 ZK nachzuerheben seien, begnügte sich aber damit und weist nicht einmal darauf hin, dass diese Beträge dem Zollschuldner gemäß Art. 221 ZK mitzuteilen wären. Da der Zollkodex nicht ausführe, in welcher Form diese Nacherhebung bekannt zu geben wäre und auch der Begriff "Bescheid" im Zollkodex nicht näher ausgeführt wird, ist dafür die BAO heranzuziehen. Auch der EuGH habe im Urteil vom 23.2.2006, Rs. C-201/04, Rz. 54, ausgesprochen, dass sich die Form der Mitteilung nach dem einzelstaatlichen Recht richte. Daher könne ein rechtskräftig gewordener Bescheid nur mehr mit den in der BAO vorgesehenen besonderen Maßnahmen aus dem Rechtsbestand entfernt werden (so auch: Witte, Zollkodex Kommentar, Art. 9, Rz.5). Das habe die Behörde bisher völlig unbeachtet gelassen, obwohl man die eindeutig rechtswidrigen Bescheide sofort aus dem Rechtsbestand entfernen müsste.

Betreffend die Abgabe Zoll wird zunächst beantragt die Einsichtnahme in die türkische Mitteilung, da der Eindruck bestehe, dass die türkische Zollbehörde die WVB sehr wohl gesehen bzw. ausgestellt habe und dabei unklar ist, inwiefern hier etwas "zu Unrecht" erfolgt sei, was in der Berufungsvorentscheidung noch auf "gefälscht" gesteigert wird, um die Anwendbarkeit von Art. 220 Abs.2 lit.b ZK auszuschließen. Es wäre auch unklar, wer diese Fälschung überhaupt begangen haben soll. Die Vertrauensschutzbestimmung muss auch deshalb anwendbar bleiben, weil die GmbH als Zollanmelder stets die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns angewendet habe. Zu den Ausführungen in der

Berufungsvorentscheidung zur Irrtumsproblematik wird hingewiesen auf Witte, w.o., Art.220 Rz.11, 14, 15 u. 23, wonach der Begriff "Irrtum" in neuerer Auslegung sehr wohl das Verhalten Dritter, auch ausländischer Behörden sowie passives Verhalten miteinbezieht und zum "aktiven Irrtum" iSv Art.220 Abs.2 Buchstabe b ZK führen könne. Im Sinne des EuGH kann eine Anmeldung, die alle notwendigen und zutreffenden Angaben enthält, durch eine nachträgliche Überprüfung keine neuen Tatsachen ergeben. Der Irrtum der Behörde liegt schon in der widerspruchslosen Entgegennahme der Zollanmeldung begründet (EuGH 22.10.1987, Rs. C-314/85). Im Urteil Rs. C-153 und 204/94 vom 14.5.1996 sowie C-251/00 vom 14.11.2002 sieht der EuGH erstmals die Möglichkeit, dass Maßnahmen drittländischer Behörden, auf deren Handeln bindende Gemeinschaftsregeln abstellen, einen solchen Irrtum begründen können. Das Vertrauen in das Verhalten drittländischer Behörden kann daher, was Ausgabe und Nachprüfung von Präferenznachweisen betrifft, einen Irrtum iSv Art.220 Abs.2 Buchstabe b ZK bewirken. Einschlägig sei auch das Urteil des EuGH vom 27.6.1991, Rs. C-348/89. Hervorzuheben sei Rz. 33 dieses Urteils, wonach der Begriff des "Irrtums" nicht bloß auf Schreib- oder Rechenfehler beschränkt ist, sondern jedweden Irrtum meint, der eine getroffene Entscheidung fehlerhaft macht, etwa auch die unrichtige Auslegung oder Anwendung von Rechtsvorschriften. Hier werde in Rz. 37 ausdrücklich angesprochen, dass eine Behörde durch eine unrichtige Erklärung des Abgabenschuldners, namentlich zum Warenursprung, die sie nicht zu überprüfen oder festzustellen habe, irregeführt werde. Es trägt laut ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Abgabenschuldner das Risiko, dass sich ein Handelsdokument bei einer späteren Prüfung als falsch erweist. Es hat aber im vorliegenden Fall der Abgabenschuldner keine unrichtigen Erklärungen abgegeben. Unrichtige Angaben kann höchstens der drittländische Ausführer gemacht haben, was einerseits nicht belegt ist und andererseits nicht zum Versagen des Vertrauensschutzes führen könne, da von solchen eventuellen Manipulationen der Zollanmelder unmöglich wissen konnte. All das führe auf der Grundlage von Art.220 Abs.2 Buchstabe b zweiter Unterabsatz ZK zum Ergebnis, dass von der nachträglichen Erfassung der Eingangsabgaben abzusehen war.

Zur Klärung der Fragen wurde beantragt die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Bei dem in obigem **Spruchpunkt II.** erfassten Vorgang geht es um ein vom Ablauf und den Argumentationen her völlig gleichlautendes Verfahren. Es wurde am 28.12.2009 unter der Anmeldungszahl 09AT530200IN89FE08 eine aus 15 einzelnen Warenposten von Textilien, Handtaschen und diversen Haushaltsartikeln bestehende Lieferung der Firma F2 in I./Türkei an die S. in Paris im Gesamtwert von 72.310,85 € von der GmbH als indirekte Vertreterin der Empfängerfirma zum Verfahren mit Code 4200 angemeldet und mit automatisierter Bestätigung gemäß Art.199 Abs.2 ZK-DVO mit stichprobenweiser innerer Beschau am selben Tag abgefertigt. Vorgelegt wurde bei diesem Verfahren die türkische Warenverkehrsbescheinigung Nr. 2, in der ebenfalls im Feld 13 bestätigt und mit türkischem Abfertigungsstempel versehen steht, dass diesen Waren die

Präferenzbehandlung zusteht. Demgemäß wurden weder Zoll noch Einfuhrumsatzsteuer eingehoben. Die Verifizierungsanfrage beantwortete die türkische Behörde mit Schreiben vom 2.8.2012 dahin, dass diese WVB von ihnen nicht bestätigt worden sei ("*... was not approved by our customs office*") und das Original der WVB trug auch wieder den Vermerk in Feld 15. Gleichlautend erging auch hierzu am 14.8.2012 ein Vorhaltschreiben des Zollamtes an den Insolvenzverwalter und das zum Fall 1 gleichlautende Antwortschreiben vom 23.8.2012.

Es erging nun gemäß Art.220 Abs.1 ZK am 29.8.2012 unter Zl. 320000/80530/2012-1 der Abgabenbescheid an den Insolvenzverwalter, in dem vorgeschrieben wurde an Zoll 8.624,97 €, an Einfuhrumsatzsteuer 1.725,00 € (= Differenzbetrag zwischen dem vollen Betrag 16.407,18 € und dem schon vom Zollamt Linz Wels eingehobenen Betrag von 14.682,18 €) und gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von insgesamt 841,11 € für die monatsweisen Säumniszeiträume 15.1.2010 bis 14.9.2012. Dabei wurde die als indirekte Vertreterin tätig gewesene GmbH gemäß Art. 201 Abs.3 ZK als Zollschuldnerin herangezogen.

Dagegen wurde am 27.9.2012 Berufung erhoben, es erging dazu am 7.11.2012 unter Zl. 320000/80530/2012-2 die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung (Streichung der Abgabenerhöhung 841,11 €) und dagegen wurde am 5.12.2012 die Beschwerde mit gleichlautenden Argumentationen und Anträgen wie zu Spruchpunkt I. an den Unabhängigen Finanzsenat eingebracht.

Bei dem in obigem **Spruchpunkt III.** erfassten Vorgang geht es wieder um ein vom Ablauf und den Argumentationen her völlig gleichlautendes Verfahren. Es wurde am 20.4.2010 unter der Anmeldungszahl 10AT530200IN90C9N7 eine Lieferung von T-Shirts der Firma F3 in I./Türkei an die S. in Paris im Wert von 3.552,00 € von der GmbH als indirekte Vertreterin der Empfängerfirma zum Verfahren mit Code 4200 angemeldet und mit automatisierter Bestätigung gemäß Art.199 Abs.2 ZK-DVO mit stichprobenweiser innerer Beschau am selben Tag abgefertigt. Vorgelegt wurde bei diesem Verfahren die türkische Warenverkehrsbescheinigung Nr. 3, in der ebenfalls im Feld 13 bestätigt steht, dass dieser Ware die Präferenzbehandlung zusteht und sich im Feld 12 der türkische Abfertigungsstempel befindet. Demgemäß wurden weder Zoll noch Einfuhrumsatzsteuer eingehoben. Die Verifizierungsanfrage beantwortete die türkische Behörde mit Schreiben vom 2.8.2012 dahin, dass diese WVB von ihnen nicht bestätigt worden sei ("*... was not approved by our customs office*") und das Original der WVB trug wieder denselben Vermerk in Feld 15. Gleichlautend erging auch hierzu am 14.8.2012 ein Vorhaltschreiben des Zollamtes an den Insolvenzverwalter und dessen Antwortschreiben vom 23.8.2012.

Es erging nun gemäß Art.220 Abs.1 ZK am 29.8.2012 unter Zl. 320000/80531/2012-1 der Abgabenbescheid an den Insolvenzverwalter, in dem vorgeschrieben wurde an Zoll 426,24 €, an Einfuhrumsatzsteuer 85,25 € (= Differenzbetrag zwischen dem vollen Betrag 817,65 € und dem schon vom Zollamt Linz Wels eingehobenen Betrag von 732,40 €) und gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von insgesamt 36,93 € für die monatsweisen Säumniszeiträume 15.5.2010 bis 14.9.2012. Dabei wurde die als

indirekte Vertreterin tätig gewesene GmbH gemäß Art. 201 Abs.3 ZK als Zollschuldnerin herangezogen.

Dagegen wurde am 27.9.2012 Berufung erhoben, es erging dazu am 7.11.2012 unter Zl. 320000/80531/2012-2 die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung (Streichung der Abgabenerhöhung 36,93 €) und dagegen wurde am 5.12.2012 die Beschwerde mit gleichlautenden Argumentationen und Anträgen wie zu Spruchpunkt I. an den Unabhängigen Finanzsenat eingebracht.

Mit Schreiben vom 29.9.2014 wurde der in der Beschwerdeschrift gestellte Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, jener auf Befassung eines Vollsensats blieb aufrecht.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei vermerkt, dass mit 1.1.2014 eine umfangreiche Behördenreform in Kraft trat und an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenats das Bundesfinanzgericht trat. Gemäß den Übergangsbestimmungen gelten die zu diesem Zeitpunkt gemäß § 85c ZollR-DG a.F. beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Rechtsmittelverfahren als durch das Bundesfinanzgericht gemäß Art.243 Abs.2 Buchstabe b ZK iVm (idF ab 1.1.2014) § 85e ZollR-DG und § 264 BAO zu entscheidende Rechtsmittel weiter. Die ursprünglich gegen den Erstbescheid vom 29.8.2012 eingebrachte "Berufung" gilt als Beschwerde gemäß § 243 BAO n.F. und die ursprüngliche "Beschwerde" gegen die Berufungsvorentscheidung vom 7.11.2012 nunmehr als Vorlageantrag gemäß § 264 Abs.1 BAO n.F. weiter.

Durch das mit Gerichtsbeschluss vom Datum1 eröffnete Konkursverfahren über das Vermögen der GmbH verliert die Gesellschaft in finanzrechtlicher Hinsicht ihre Dispositionsfähigkeit und es tritt der Insolvenzverwalter an ihrer Stelle in laufende Verfahren als Partei gemäß § 80 Abs.1 BAO ein (z.B. VwGH 24.7.2007, 2006/14/0065). Mit seiner Vertretung ohne Zustellvollmacht in den drei gegenständlichen Verfahren wurde vom Insolvenzverwalter die Stb. betraut.

Schließlich sei in verfahrensrechtlicher Hinsicht vermerkt, dass das vorliegende Erkenntnis eine kombinierte Entscheidung bestehend aus 3 Einzelentscheidungen darstellt. Eine solche verfahrensökonomische Zusammenfassung ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn die einzelnen Fälle mit ihrem Sachverhalt, der darauf bezogenen Entscheidung und dazu gehörender Begründung getrennt erkennbar bleiben (VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Es liegen daher mit der vorliegenden Entscheidung drei Einzelentscheidungen, die getrennt der Rechtskraft fähig sind, vor. Auch die unten stehende Belehrung bezieht sich auf jede der drei Einzelentscheidungen.

Das Bundesfinanzgericht hat in abgabenrechtlicher Hinsicht gleichlautend für die drei Fälle erwogen:

Bei den gegenständlichen Importen traten in zollrechtlicher Hinsicht zwei Besonderheiten auf: zum Einen handelt es sich um Ware aus der Türkei, mit der die EU ein Präferenzabkommen hat (zuletzt: Beschluss Nr. 1/2006 des Ausschusses für Zusammenarbeit im Zollwesen EG-Türkei vom 26.9.2006, ABl. L 265/18), wonach gemäß Art.20 Abs.3 Buchstabe d) ZK in der Türkei hergestellte Waren begünstigt, in den vorliegenden Fällen zollfrei, ins Zollgebiet der EU eingeführt werden dürfen. Zum Zweiten wurde die im Regelfall im Einfuhrmitgliedersland der EU zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer in Entsprechung des im Handelsverkehr dominierenden Bestimmungslandprinzips nicht in Österreich eingehoben, sondern es sollte die Erhebung der Umsatzsteuer nach innergemeinschaftlicher Lieferung gemäß Art.3 UStG nach Frankreich verschoben werden.

Hinsichtlich beider Begünstigungen traten in der Folgezeit - betreffend eine Serie von 260 Lieferungen dieser Art - Störungen und Unregelmäßigkeiten zutage:

Im Zuge der Betriebsprüfung und anhand der Informationen von den französischen Finanzbehörden wurde bemerkt, dass die Empfängerfirma in Paris schon längere Zeit inaktiv ist (seit Datum³ laut einer Spontaninformation vom 2.11.2011, weshalb ihr rückwirkend bis Datum³ die französische UID-Nummer entzogen worden war) bzw. gewisse dieser Lieferungen ohne Kenntnis der Zollbehörde zu anderen Abnehmern, zum Teil nicht einmal in Frankreich, gelangt waren. Damit war der Durchführung des Verfahrens mit Codezahl 4200 der Boden entzogen und es musste zur Abgabenvorschreibung kommen wie sie ohne Anwendung dieses Verfahrens erfolgt wäre, nämlich dass schon bei der Eingangsabfertigung in Österreich die Einfuhrumsatzsteuer erhoben wird. Von der Unregelmäßigkeit betreffend die türkischen Präferenznachweise bzw. einer Antwort aus der Türkei hatte das Zollamt Linz Wels zu diesem Zeitpunkt noch keine Kenntnis. Der Rüge, dass nunmehr betreffend die Einfuhrumsatzsteuer ein zweiter und schließlich ein dritter Bescheid erging und dies ohne Durchführung eines Verfahrens der Wiederaufnahme nach §§ 303 ff. BAO einen unzulässigen Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides darstellt, ist zu entgegnen, dass die diesbezüglichen einzelstaatlichen Regelungen der BAO durch das EU-Recht in die Subsidiarität verdrängt sind, und zwar durch

Art. 220 Abs.1 ZK: Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmässig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmässig erfasst worden, so hat die buchmässige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmässige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.

Abs.2: ...

Eine Zollschuld entsteht zum Einfuhrzeitpunkt in objektiv richtiger Höhe, gleichgültig, ob die Zollbehörde dies sofort bzw. in richtigem Ausmaß erkennt. Wenn im Zuge späterer Recherchen hervorkommt, dass ein zu geringer Betrag buchmäßig erfasst worden ist oder - wie im vorliegenden Fall - zu Unrecht eine Nullfestsetzung erfolgte, kann ohne ein Wiederaufnahmeverfahren nach der BAO der Bescheid zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung ergehen. Das ist auch kein systemwidriger Eingriff in die materielle Rechtskraft eines schon vorhandenen Bescheides, weil der Nacherhebungsbetrag **neben** den schon bisher festgesetzten Betrag tritt (arg. "Restbetrag"). Es ist zu beachten, dass der in Art. 221 ZK verwendete Begriff "Mitteilung" schon den Abgabenbescheid selbst meint (§ 74 Abs.1 ZollR-DG), die unionsrechtliche Terminologie verwendet den Begriff "Bescheid" gar nicht. In der Praxis fällt die buchmäßige Erfassung des Art. 220 ZK mit dem Ergehen der Mitteilung nach Art. 221 ZK zusammen. Was für die Abgabe Zoll zutrifft, gilt gemäß § 26 Abs.1 UStG auch für die Einfuhrumsatzsteuer, die wegen Nichtanerkennung des Verfahrens mit Code 4200 vom Zollamt Linz Wels nacherhoben wurde. Von der Nichtanerkennung des präferenzrechtlichen Status der gegenständlichen Waren konnte das Zollamt Linz Wels zu diesem Zeitpunkt noch nichts wissen.

In dieser Zeit wurde durch das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien im Amtshilfeverkehr mit der türkischen Zollverwaltung die Erkenntnis gewonnen, dass die drei hier zur Diskussion stehenden Präferenznachweise nicht anzuerkennen sind. Für solche Verifizierungsverfahren hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien aufgrund der Ermächtigung in § 10 Abs.3 des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes (AVOG 2010; die Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung 2006 trat mit dessen Inkrafttreten am 1.7.2010 außer Kraft) gemäß § 16 AVOG-DV eine für das gesamte Anwendungsgebiet (§ 3 ZollR-DG) bestehende Sonderzuständigkeit:

§ 16. Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien ist für das gesamte Anwendungsgebiet zuständig:

- 1. für die Abwicklung der nachträglichen Prüfung (Verifizierung) österreichischer und ausländischer Präferenznachweise,*
- 2. im Rahmen der Abwicklung von Verifizierungen für die Nacherhebung der Abgaben sowie für die Erstattung betreffend solcher Nacherhebungen, für die nachträgliche Verschreibung von Sicherheitsleistungen und für die Freigabe von Sicherheiten,*
- 3. ...*

Da aufgrund der nachträglichen Recherchen des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien hervorkam, dass zu den drei obgenannten Einfuhrvorgängen doch Zollabgaben anfallen, hatte es diese gemäß Z.2 leg. cit. mit Bescheid nachzuerheben.

Da somit auch die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer erhöht war (Zuschlag des Zolls gemäß § 5 Abs.4 UStG), war (nochmals) unter Anwendung von Art. 220 Abs.1 ZK iVm § 26 Abs.1 UStG Einfuhrumsatzsteuer nachzuerheben, was das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien in den Bescheiden vom 29.8.2012 mit den Differenzbeträgen 328,32 € bzw. 1.725,00 € bzw. 85,25 € auch tat.

Soweit zur formellen Seite der nachträglichen Erhebung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer durch das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien.

Zur inhaltlichen Seite dieser Abgabenvorschreibungen ist folgendes auszuführen:

Bezüglich der nachträglichen Prüfung von WVBen A.TR trifft die relevanten Regelungen der Artikel 16 des Beschlusses Nr. 1/2006 vom 26.9.2006, wo es heißt:

Art.16: ...

Abs.6: Ist im Falle begründeter Zweifel zehn Monate nach dem Tag des Ersuchens um nachträgliche Prüfung noch keine Antwort eingegangen oder enthält die Antwort keine ausreichenden Angaben, um über die Echtheit des betreffenden Papiers oder den tatsächlichen Status der Waren entscheiden zu können, so lehnen die ersuchenden Zollbehörden die Gewährung der sich aus den Bestimmungen des Grundbeschlusses über den freien Warenverkehr ergebende Behandlung ab, es sei denn, dass außergewöhnliche Umstände vorliegen.

Diese Regelung entkräftet das Argument, die österreichische Zollbehörde hätte aufgrund einer unzureichenden Antwort aus der Türkei rechtswidrig eine Abgabenvorschreibung vorgenommen. Es trifft zwar zu, dass die oben zitierten Antworten der türkischen Zollverwaltung sehr knapp gehalten sind und keine näheren inhaltlichen Schlussfolgerungen zulassen. Es entzieht sich der Kenntnis der Abgabenbehörde und des Bundesfinanzgerichts, welche Nachprüfungshandlungen in der Türkei gesetzt wurden. Ob nun türkische Zollorgane im Betrieb des Versenders kontrolliert haben, dass es sich tatsächlich um in der Türkei hergestellte Waren handelt bzw. woher die Vormaterialien stammen etc., oder aber diese Prüfung nur im formellen Bereich stattfand bis hin zur "harmlosen" Erklärung, dass vielleicht im Zuge einer Massenabfertigung die Registrierung dieses Ausfuhrvorganges unterblieben ist, bleibt offen. Auch die Variante, dass Stempelfälschung im Spiel sei, ist nicht erwiesen (wenn kriminelles Handeln vorliegt, wäre ein ausführlicherer Hinweis der Behörde des Ausfuhrlandes zu erwarten). Es ist aber auch zu vermerken, dass in der Gesamtmenge von 260 Stück nur eine geringe Zahl von WVBen von der türkischen Behörde als rechtsungültig eingestuft wurde. (Es betrifft aber mehr als die hier gegenständlichen drei Fälle. Beim Bundesfinanzgericht sind noch weitere zwei Fälle anhängig und bei einigen WVBen durfte wegen Verjährungseintritts gemäß Art. 221 Abs.3 ZK kein Nachforderungsbescheid mehr ergehen). Jedenfalls durfte das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien bei nicht verjährten Fällen trotz der wenig informativen türkischen Antwort einen Nachforderungsbescheid für den Zoll mit dem Normalzollsatz aufgrund von Art.16 Abs.6 leg. cit. erlassen.

Diese sehr zum Nachteil der Wirtschaftstreibenden ausschlagende Regelung mag ihre Erklärung darin finden, dass die Behörden des Einfuhrlandes den Behörden des Ausfuhrlandes keine Weisungen erteilen können oder sie darauf kontrollieren können, wie sie ihre Nachprüfungen durchführen. Dennoch wären ausführlichere Antworten, auf die allerdings kein Rechtsanspruch besteht, wünschenswert, damit einerseits die Möglichkeit der Prüfung des Vertrauensschutzes nach Art. 220 Abs.2 Buchstabe b) ZK

(dazu gleich unten) leichter möglich ist und andererseits kein Verlust von Unterlagen im Ausfuhrland befürchtet werden muss (Witte, Zollkodex Kommentar, 6. Aufl., Art. 220, Rz. 74). Es tritt in dieser Regelung auch ein an anderen Stellen des Unionsrechts und in der ständigen Rechtsprechung vertretener Grundsatz hervor, begünstigende Regelungen eng auszulegen (z.B. EuGH 3.3.2005, Rs. C-428/02, Rz. 29; EuGH 29.4.2004, Rs. C-240/01, Rz. 23) bzw. ihren Ausnahmecharakter dadurch zu betonen, dass sie nur restriktiv, gewissermaßen auf "möglichst wenig Fälle" zur Anwendung kommen sollen bzw. dass sich dabei Risiken und Beweislasten weitgehend zu den Parteien verschieben. Der EuGH hat sich im Urteil vom 17.7.1997, Rs. C-97/95 mit einem ähnlich gelagerten Fall befasst und keinerlei Bedenken gehabt, dass trotz mangelnden Wissens der Behörde des Einfuhrlandes um den Ursprung der Waren diese wegen unvollkommener Ergebnismitteilung durch die Behörde des Ausfuhrlandes eine Abgabenfestsetzung vornimmt. Eine Mangelhaftigkeit des Nachforderungsbescheides oder eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben lässt sich daraus nicht herleiten. Das Präferenzsystem könne nur dann funktionieren - so der EuGH weiter -, wenn die Zollverwaltung des Einfuhrstaates die von den Behörden des Ausfuhrstaates rechtmäßig vorgenommenen Beurteilungen anerkennt. Auch besteht im Ausfuhrstaat keine Verpflichtung, vor der Ausfuhr eine Überprüfung der Richtigkeit der WVB vorzunehmen. Die Behörden im Ausfuhrland können, müssen aber nicht anlässlich der Ausfuhr Beweismittel verlangen oder Kontrollmaßnahmen durchführen, die ihnen zweckdienlich erscheinen. Der Importeur bzw. der Anmelder zum Import trägt das Risiko, aufgrund von Falschangaben seines Vertragspartners im Ausfuhrland in den Nachteil einer Zollzahlungspflicht gedrängt zu werden, ohne dass dieses Risiko auf die Zollbehörden abgeschoben sein kann. Der Anmelder bzw. Empfänger der Ware trägt hier ein Risiko, wie es im Wirtschaftsleben oftmals auftritt und die Gutgläubigkeit entbindet den Importeur bzw. indirekt vertretenden Anmelder (Art. 201 Abs.3 ZK) nicht von seiner Verantwortlichkeit zur Begleichung der Zollschild. Andernfalls würde der Einführer nämlich dazu verleitet, die Richtigkeit der Angaben, die der Ausführer gegenüber den Behörden im Ausfuhrstaat macht, und den guten Glauben des Ausführers nicht mehr zu überprüfen, was zu Missbräuchen führen würde. Es ist Sache der Handelsteilnehmer, im Rahmen ihrer vertraglichen Beziehungen die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um sich gegen Zollnachforderungen abzusichern. Hält sich der Importeur durch Abgabenzahlung infolge Zuwiderhandlungen des Exporteurs für geschädigt, müsste er den Zivilrechtsweg beschreiten. Nicht die EU, sondern der Einführer hat die nachteiligen Folgen des rechtswidrigen Verhaltens des Lieferanten zu tragen (EuGH Rs. C-97/95, insbes. Rz. 17 - 26; EuGH 9.3.2006, Rs. C-293/04, Rz. 41 - 43).

Es gibt aber eine besondere Situation einer solchen Zollnachforderung, in der das Unionsrecht ein Korrektiv zugunsten des Zollschuldners vorsieht, nämlich die Irrtumsregelung in

Art. 220 Abs.2 ZK: Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn

a) ...

b) der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmässig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Wird der Präferenzstatus einer Ware im Rahmen eines Systems der administrativen Zusammenarbeit unter Beteiligung der Behörden eines Drittlands ermittelt, so gilt die Ausstellung einer Bescheinigung durch diese Behörden, falls sich diese Bescheinigung als unrichtig erweist, als ein Irrtum, der im Sinne des Unterabsatzes 1 vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte.

Die Ausstellung einer unrichtigen Bescheinigung stellt jedoch keinen Irrtum dar, wenn die Bescheinigung auf einer unrichtigen Darstellung der Fakten seitens des Ausführers beruht, außer insbesondere dann, wenn offensichtlich ist, dass die ausstellenden Behörden wussten oder hätten wissen müssen, dass die Waren die Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung nicht erfüllten.

Der Abgabenschuldner kann Gutgläubigkeit geltend machen, wenn er darlegen kann, dass er sich während der Zeit des betreffenden Handelsgeschäfts mit gebotener Sorgfalt vergewissert hat, dass alle Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung erfüllt worden sind.

Der Abgabenschuldner kann Gutgläubigkeit jedoch nicht geltend machen, wenn die Kommission in einer Mitteilung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften darauf hingewiesen hat, dass begründete Zweifel an der ordnungsgemäßen Anwendung der Präferenzregelung durch das begünstigte Land bestehen;

c) ...

Diese Bestimmung weist eine Gliederung auf, in der im 1. Unterabsatz (UA.) der Grundfall der Irrtumsregelung ausgeführt ist und in den weiteren UAen Fälle des erhöhten Vertrauensschutzes, wenn nämlich stärkere Voraussetzungen bzw. eine entsprechend deutliche Beweisführung seitens des Zollschuldners vorliegen. Stärkere Voraussetzung meint insbesondere, dass es sich um eine Präferenzbescheinigung handelt, die von der Behörde **ausgestellt** wurde (Witte, ebd., Art. 220 Rz. 62; z.B. Ursprungszeugnisse), während im vorliegenden Fall als Präferenznachweise nur Warenverkehrsbescheinigungen vorlagen, die vom Exporteur selbst erstellte Wissensserklärungen sind und allenfalls stichprobenweise oder auf Anfrage in einem Amtshilfeersuchen von den Behörden geprüft werden.

Zu dieser Regelung, die für Nacherhebungen nach Art. 220 und 221 ZK den im einzelstaatlichen Recht zu beachtenden Grundsatz von Treu und Glauben ablöst (Witte,

ebd., Vorbemerkungen zu Art. 220 und 221, Rz. 31 mit Judikaturverweisen) hat sich in Lehre und Rechtsprechung die Unterscheidung zwischen aktivem und passivem Irrtum der Zollbehörden entwickelt, wobei sowohl die Zollbehörden des Einfuhr- wie auch des Ausfuhrlandes miteinzubeziehen sind. Diese Unterscheidung meint, ob sich die Fehlvorstellung aus der Sphäre der Behörde heraus entwickelt hat. Es soll demjenigen Vertrauensschutz gewährt werden, bei dem die Behörden begründete Erwartungen geweckt haben, nicht aber derjenige, dem die Behörden keine Zusicherung gegeben haben. Der die Nachforderung ausschließende aktive Irrtum muss von der Behörde im Rahmen ihres Aufgabenkreises begangen werden, sie darf ihm nicht nur unterliegen. Es muss der Irrtum auf ein **Handeln** der Zollbehörde zurückzuführen sein, in das die Partei berechtigtes Vertrauen gesetzt hat (Witte, ebd., Art. 220, Rz. 12 ff. mit Judikaturverweisen und Beispielen). Solches fehlerhaftes Handeln kann sich bis zur Zentralbehörde erstrecken, wenn z.B. der gemäß § 45 ZollR-DG vom Bundesministerium für Finanzen herauszugebende - unverbindliche - nationale Gebrauchszolltarif Unrichtigkeiten enthält, auf die sich die Partei verlässt, wie überhaupt bei Fehlauskünften oder falscher Rechtsanwendung durch eine zuständige Behörde. Es können aber auch "passive" Verhaltensweisen der Behörden einen anzuerkennenden (aktiven) Irrtum der Behörde darstellen. Das ist z.B. der Fall, wenn die Zollbehörde bei einer großen Zahl von Einfuhren über einen längeren Zeitraum hinweg keinerlei Einwände gegen die Tarifierung einer Ware macht, obwohl auf den Anmeldeformularen die Anführung der Tarifposition (Feld 33) und die handelsübliche Bezeichnung der Ware (Feld 31) die Diskrepanz leicht erkennen ließe (EuGH 1.4.1993, Rs. Hewlett-Packard, C-250/91, Rz. 21).

Der Irrtum ist also hier als geregelter Gesetzesbegriff zu verstehen, den es zu interpretieren gilt. Andererseits kann man nicht jede später auffallende Unebenheit, die in einem Zollverfahren stattfindet, unter die Irrtumsthematik des Artikels 220 Abs.2 Buchstabe b) ZK subsumieren, gewissermaßen mit dem Argument, "das hätte der Behörde schon früher auffallen müssen". Das würde Art. 220 Abs.1 ZK nahezu überflüssig machen.

In der Gliederung des Art 220 Abs.2 Buchstabe b) ZK kommt die Anwendung von UA. 2, 3 oder 5 im vorliegenden Fall nicht in Betracht, da hier schon im Vorfeld bzw. Umfeld des eigentlichen Importfalles gewisse behördliche Aktivitäten stattgefunden haben müssten, wie sie im vorliegenden Fall keine Rolle spielen. Betreffend die in UA. 4 angesprochene Gutgläubigkeit wirkt es sich zuungunsten der GmbH aus, dass ihr Geschäftsführer in der mit ihm am 18.8.2011 aufgenommenen Niederschrift selbst darauf hinweist, dass es zwischen ihr und der französischen Empfängerfirma keine Verbindung gab, sondern deren Abwicklungen direkt mit dem türkischen Versender erfolgten. Dabei sei nochmals auf die obigen Ausführungen betreffend Risikotragung durch die beteiligten Akteure (EuGH Rs. C-97/95) hingewiesen.

Somit ist die Irrtumsfrage nur im Rahmen des UA.1 zu prüfen. Diese Verordnungsstelle nennt 3 Voraussetzungen für die Abstandnahme von einer Nacherhebung:

- a) der Irrtum der Zollbehörde muss kausal für den nicht buchmäßig erfassten Abgabebetrag sein,
- b) der Zolls Schuldner darf nicht in der Lage gewesen sein, den Irrtum der Zollbehörde zu erkennen, muss also gutgläubig gewesen sein und
- c) er muss alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten haben.

Diese 3 Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (VwGH 21.3.2012, 2009/16/0217). Wenn somit nur eine Voraussetzung nicht erfüllt ist, kommt die Abstandnahme von der Nacherhebung schon nicht mehr in Betracht. Im vorliegenden Fall lässt schon Pkt. a) die Anerkennung eines zu berücksichtigenden Irrtums scheitern. Dass die Zollbehörde bei einem Importvorgang (3 Importvorgängen) die Überprüfung von Anmeldung und Ware flexibel und mehr oder weniger intensiv gestalten kann, ist gesetzeskonform (Art. 68 bis 71 ZK; Witte, Zollkodex Kommentar, Art. 68, Rz. 3 und 4). Es wird zwecks eines flüssigen Warenverkehrs sogar ein Interesse der Handelsteilnehmer daran bestehen, dass die Zollbehörden bei einem wesentlichen Teil der Einfuhren auf *ex ante* - Kontrollen verzichten. Dass man lediglich 1 Karton öffnet und innerlich beschaut, führt zu keinem von der Zollbehörde zu verantwortenden Fehler in Hinblick auf die mehr als 2 Jahre später aus der türkischen Amtshilfebeantwortung hervorgehende Information, dass bei diesen Importen mit der Präferenzanwendung etwas nicht in Ordnung ist.

Zur Vorschreibung des entstandenen Differenzbetrages an Einfuhrumsatzsteuer ging das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien in Anlehnung an die Rechtsmeinung des Zollamtes Linz Wels davon aus, dass die GmbH Schuldnerin dieser Beträge geworden sei, lässt aber im Erstbescheid und in der BVE nähere begründende Ausführungen dazu vermissen. Für die Darstellung des Sachverhalts und strittiger Fragen darf auch hier wieder auf die Ausführungen im Bescheid des Zollamtes Linz vom 11.5.2012 und des UFS vom 9.12.2013 verwiesen werden, wobei das Bundesfinanzgericht keinen Grund hat, an der dort dargestellten Faktenlage zu zweifeln. Wenn sich aus der dortigen Darstellung des Verfahrensverlaufes und der vorgebrachten Argumentationen der Vorwurf des Vertreters des Insolvenzverwalters entnehmen lässt, dass die Zollbehörden die handelsüblichen Usancen und praktischen Abläufe solcher über Staaten hinweg gehender Transporte nicht ausreichend kennen oder berücksichtigen und es hier als völlig verfehlt anzusehen ist, den in Österreich die Einfuhr in die EU anmeldenden Spediteur zur Abgabenzahlung heranzuziehen, ist dem zu entgegenen, dass im Kern der Sache doch bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung schließlich eine Umsatzsteuerbelastung der Ware erfolgen muss. Die Zusammenarbeit der französischen und österreichischen Zollbehörden brachte zutage (Verknüpfung über UID-Nummern, MIAS-Abfragen etc.), dass eine solche erfolgte Umsatzsteuerentrichtung nicht nachgewiesen werden konnte. Auch ist das Verfahren 4200 als eine begünstigende bzw. vereinfachende Verfahrensart zu verstehen und es sei in diesem Zusammenhang an die "strenge" und restriktive Judikatur des EuGH erinnert, dass die Beteiligten bei solchen besonderen Verfahrensarten der Vorteile und Vereinfachungen, die sie anbieten, sofort verlustig gehen, wenn die Abwicklungen nicht gesetzeskonform ablaufen und - abgesehen von allfälligen

strafrechtlichen Konsequenzen - die abgabenrechtliche "Normalbehandlung" des Falles einsetzt. Das heißt im vorliegenden Fall, dass man den am Beginn des Verfahrens stehenden indirekt vertretenden Anmelder und/oder den Warenempfänger nach Art. 201 Abs.3 ZK (und §§ 26 Abs.1 UStG, 72a letzter Teilsatz ZollR-DG) heranzieht. Es ist zu bemerken, dass diese Vorschrift ohne subjektive Tatbestandselemente formuliert ist, sodass es nicht darauf ankommt, inwieweit den Anmelder bzw. den Warenempfänger ein Verschulden an dem zollschuldtauslösenden Vorgang trifft (vgl. aber unten Art.239 ZK mit der allfälligen Möglichkeit, sich aus einer entstandenen Zollschuld zu befreien).

Als Abgabenschuldner standen somit der Behörde gemäß Art.201 Abs.3 ZK die als indirekte Vertreterin aufgetretene GmbH sowie die Empfängerfirma gegenüber. Innerhalb dieser Gesamtschuldnerschaft (Art. 213 ZK, § 6 BAO, § 891 ABGB) steht es der Behörde im Rahmen des Ermessens nach § 20 BAO zu, einen der Schuldner auszuwählen und ihm den vollen Abgabebetrag vorzuschreiben. Sie hat unter dem Zweckmäßigkeitsaspekt darauf hinzuwirken, die Abgaben möglichst rasch und einfach einzubringen und wird unter dem Billigkeitsaspekt jenen Schuldner heranziehen, der zu dem betreffenden Vorgang eine entsprechende Nahebeziehung hat. Dass das Zollamt für die Abgabenvorschreibung die GmbH bzw. deren Vermögen im Insolvenzverfahren heranzieht und nicht (auch) die S., ist für das Bundesfinanzgericht eine nachvollziehbare Ermessensübung, zumal bezüglich der französischen Empfängerfirma infolge abweichender Adressenangaben in den Anmeldungen und WVBen sowie aufgrund des französischen Amtshilfeersuchens eine Reihe von Unsicherheiten bestand und sie zum Zeitpunkt der Abgabenvorschreibung nicht einmal mehr aktiv war (s. Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 11.5.2012, Berufungsentscheidung des UFS vom 9.12.2013). Zur Einräumung des Parteienghört müsste man bei ihr den Amtshilfeweg beschreiten, ein ungleich komplizierterer Weg als die Vorschreibung an die im Inland ansässige GmbH, bei der im Insolvenzverfahren zumindest eine teilweise Einbringung der Eingangsabgaben realistisch ist. Die GmbH hat auch durch ihre längere Tätigkeit im eigenen Namen und für fremde Rechnung (indirekter Vertreter nach Art. 5 Abs.2 zweiter Anstrich ZK) bei diesen Türkei-Importen eine entsprechende Nahebeziehung zu den Lieferungen, sodass ihre Heranziehung als Abgabenschuldnerin bzw. nunmehr des Insolvenzverwalters billig im Sinne von § 20 BAO ist.

Zum Vorbringen, die Rechtsmittelbehörde möge in Hinblick auf die gemäß Art.126 b Abs.5 B-VG zu beachtende Verfahrensökonomie von der Erhebung der gegenständlichen Eingangsabgaben unter Anwendung von § 206 BAO (iVm §§ 2a und 269 Abs.1 BAO) Abstand nehmen, ist hinzuweisen, dass diese Bestimmung betreffend die Zölle als Eigenmittel der EU vom Unionsrecht überlagert ist, nämlich durch die Erlöschenstatbestände in

Art.233 ZK: Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld sowie über die Nichterhebung des Betrags der Zollschuld in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld

- a) durch Entrichtung des Abgabebetrages;
- b) durch Erlass des Abgabebetrages;
- c) ...

Gemäß dieser Bestimmung käme ein Erlass der Zollschuld erst nach Beendigung des Konkursverfahrens gegen die GmbH in Betracht. Bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer ist auch hier wieder auf die Verbundenheit mit dem Zoll gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG und § 26 Abs.1 UStG hinzuweisen.

Schließlich ist zum Aspekt, dass eine Partei für die Abgabenvorschreibung bei sich kein oder nur ein geringfügiges Verschulden sieht und sie deshalb als eine Unbilligkeit empfindet, darauf hinzuweisen, dass der Zollkodex hierfür ein weiteres Korrektiv vorsieht, nämlich den Abgabenerlass nach Art. 239 ZK (und zusätzlich für die sonstigen Eingangsabgaben nach §§ 2 Abs.1 und 83 ZollR-DG). Für ein solches Verfahren wäre eine eigene Antragstellung mit gesondert startendem Verfahren beim Zollamt notwendig und es ist so etwas nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung. Auch die im Laufe des Verfahrens vorgebrachte Einwendung, dass die umfangreichen Geschäftsunterlagen der GmbH im schon länger andauernden Konkursverfahren längst weggepackt und archiviert sind und ohne Mitarbeiter kaum gesichtet werden können, konnte in obiger materiell-rechtlicher Diskussion keine Berücksichtigung finden und wäre allenfalls unter der Billigkeitsregelung nach Art. 239 ZK zu berücksichtigen.

Betreffend die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG ist die mit der BVE erfolgte Aufhebung zu widerrufen und die ursprünglich im Erstbescheid erfolgte Festsetzung beizubehalten. Das ergibt sich aus den wechselnden Fassungen von § 30a FinStrG. Diese Bestimmung lautete idF 1.1.2011 - 11.1.2013 auszugsweise:

§ 30a. (1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt 10 000 Euro, in Summe jedoch 33 000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

...

(5) Unbeschadet des § 108 Abs.2 ZollR-DG ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.

...

Es handelt sich dabei um eine verfahrensrechtliche Bestimmung, gemäß deren Absatz 5 im genannten Zeitraum die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG nicht vorgenommen werden durfte. Das trifft auch dann zu, wenn die Abgabenschuld der Stammapgabe schon vor dem 1.1.2011 entstanden ist (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090; UFS 6.12.2012, ZRV/0186-Z2L/11). Insoferne wurde im Erstbescheid vom 29.8.2012 ein Verfahrensfehler gesetzt, der zu Recht die Aufhebung mit der BVE vom 7.11.2012 nach sich zog.

Ab 12.1.2013 lautet diese Bestimmung in ihrem Absatz 5 leicht verändert (FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14; § 265 Abs.1s FinStrG) :

§ 30a. ...

(5) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung ist im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.

In diesen zwei Versionen bezieht sich die ältere auf (irgend-)eine Abgabenerhöhung, die in einem Gesetz vorgesehen ist und betreffend Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind (mit Ausnahme jener in § 108 Abs.2 ZollR-DG, die ausdrücklich ausgenommen war). Hingegen meint Abs.5 n.F. **die** Abgabenerhöhung, die in Abs.1 leg. cit. geregelt ist, womit die Anwendbarkeit der Abgabenerhöhung des § 108 Abs.1 ZollR-DG wieder auflebt. Somit liegt die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichts im zeitlichen Anwendungsbereich der verfahrensrechtlichen Bestimmung § 30a Abs.5 FinStrG n.F. Gemäß ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Rechtsmittelbehörde aufgrund der zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden (VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090, insbes. Rs. 6). Somit hat das Bundesfinanzgericht in Abweichung von der BVE (§ 279 Abs.1 BAO) die ursprüngliche Festsetzung der Abgabenerhöhung zu bestätigen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof:

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist eine Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, etwa weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Im vorliegenden Erkenntnis spielt gemäß obigen Ausführungen die Rechtsfrage des Irrtums nach Art. 220 Abs.2 Buchstabe b) ZK eine wesentliche Rolle. Dieses Thema wurde in Rechtsprechung und Lehre schon häufig und kontroversiell diskutiert, was etwa der umfangreiche Kommentar bei Witte zu dieser Verordnungsstelle, versehen mit Zitierungen einer Vielzahl von Gerichtsentscheidungen, zurückreichend bis in die 1980er-Jahre, deutlich macht. Eine solche sehr kasuistische Rechtsprechung macht die rechtliche Diskussion auf möglichst breiter Basis erwünscht, weshalb eine ordentliche Revision zugelassen wurde.

Wien, am 29. Oktober 2014