



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A, vertreten durch B, vom 25. April 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 27. März 2008, Zl. 700000/aaa/2007, betreffend Erstattung/Erlass der Abgaben nach Artikel 239 ZK entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 29. März 2001, Zl. 700/bbb/2001, hat das Hauptzollamt Graz für die A, als nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.) für den im Bescheid näher beschriebenen Personenkraftwagen der Marke Mercedes Benz als eingangsabgabepflichtige Ware, die in das Zollverfahren der aktiven Veredelung übergeführt worden war, wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK iVm § 2 Absatz 1 ZollR-DG die darauf lastenden Eingangsabgaben, gemäß § 108 Absatz 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung, gemäß Artikel 589 Absatz 1 ZK-DVO Ausgleichszinsen und gemäß § 105 ZollR-DG Verwaltungsabgaben zur Entrichtung aufgetragen.

Dagegen hat die Bf. mit Schreiben vom 2. Mai 2001 berufen und den Bescheid im Wesentlichen wegen Mängelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtiger rechtlicher Beurteilung bekämpft.

Diese Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 24. September 2001, Zl. 700/ccc/2001, als unbegründet abgewiesen.

---

In der dagegen gerichteten Beschwerde vom 12. November 2001 wendet die Bf. insbesondere Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Berufungsvorentscheidung und erhebliche Verfahrensfehler ein.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2004, GZ. ZRV/xxxx-Z1W/2003, hat der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über diese Beschwerde bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. September 2003, GZ. ZRV/yyyy-Z1W/02, der einen ähnlich gelagerten Fall zum Inhalt hatte, gemäß § 281 Absatz 1 BAO ausgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Beschwerde mit Erkenntnis vom 18. Mai 2006, ZI. 2003/16/0494, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat danach das verfahrensgegenständliche ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen wieder aufgenommen und die Beschwerde vom 12. November 2001 mit Berufungsentscheidung vom 23. Jänner 2007, GZ. ZRV/xxxx-Z1W/03, als unbegründet abgewiesen. Der Zollsenat 1 hat es zusammenfassend als erwiesen angesehen, dass die Bf. die verfahrensgegenständliche Ware im Wissen darüber, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlag, als Warenführerin angenommen hat. Sie war daher gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK verpflichtet, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle in Hamburg zu gestellen. Spätestens dadurch, dass die Bf. entgegen dieser Verpflichtung die Ware ohne zollamtlicher Mitwirkung laut ihren eigenen Angaben im Bereich des Hafens Hamburg entladen hat, wurde der einfuhrabgabenpflichtige PKW gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Die Berufungsentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

Zur Wahrung von gesetzlichen Antragsfristen hat die Bf. bereits mit Eingabe vom 27. August 2001, ergänzt durch die Eingabe vom 6. September 2001 und damit parallel zu dem damals noch offenen Abgabenverfahren einen Antrag auf Nachsicht der ihr mit Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 29. März 2001, ZI. 700/bbb/2001, zur Entrichtung aufgetragenen Abgaben und Nebengebühren im Gesamtbetrag von ATS 244.453,00 (€ 17.765,09) gemäß Artikel 239 ZK eingebracht.

Sie begründet ihr Ansuchen damit, es sei durch ihre Fahrzeuge und ihre Fahrer im Auftrag der C zu Transporten diverser Kraftfahrzeuge gekommen. Den einzelnen Fahrern seien mit den Fahrzeugen zusammen verschlossene Kuverts, in welchen sich offenbar die entsprechenden T1-Versandscheine befunden hätten, durch Mitarbeiter jener Firma, welche die CMR-Frachtbriefe ausgestellt habe, übergeben worden.

Die Fahrzeuge seien zusammen mit diesen verschlossenen Kuverts zur Firma D, als Empfängerin transportiert und an Mitarbeiter der Firma E übergeben worden. Für die Fahrer sei aufgrund der baulichen Veränderungen im Bereich des Freihafens Hamburg im Jahre 1999 das Verlassen des Europäischen Wirtschaftsraumes nicht klar erkennbar gewesen. Da sich die Empfängeradresse außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraumes befindet, hätten die Fahrzeuge vor der Ablieferung beim Empfänger bei der zuständigen Zollstelle stellig gemacht werden müssen. Eine Zufahrt zur Empfängerin mit Transportgut sei möglich, ohne dass man zwingend an einem Amtsgebäude bzw. Zollgebäude vorbeikomme bzw. erkennen könne, dass der Europäische Wirtschaftsraum verlassen wird.

Die Empfängerin habe die Fahrzeuge unbeanstandet übernommen und nicht auf die mangelnde Stelligmachung hingewiesen.

Sie als Antragstellerin sei erst durch das Hauptzollamt Graz auf diesen Mangel hingewiesen worden und erst dadurch in der Lage gewesen, alle betroffenen Fahrer aufzuklären. Sie habe alle Fahrer aufgeklärt und sei ihr in der Folge kein Verstoß gegen Zollbestimmungen vorzuwerfen. Es werde von ihr ein hoher Aufwand betrieben, die abgabenrechtlichen Vorschriften so korrekt wie möglich einzuhalten.

Sie habe alles versucht, einen Alternativnachweis gemäß Artikel 380 ZK-DVO zu erwirken. Da sie in den Zollverfahren keine Parteistellung innegehabt habe, sei sie auf die Mithilfe der Exporteurin, der C, angewiesen. Es könne aber davon ausgegangen werden, dass das Fahrzeug aus dem Europäischen Wirtschaftsraum ausgeführt und in einem Drittland einem Zollverfahren zugeführt wurde.

Es sei zwingend davon auszugehen, dass der PKW tatsächlich von der hauptverpflichteten Partei aus dem Europäischen Wirtschaftsraum ausgeführt wurde. Es würden die besonderen Umstände im gegenständlichen Sachverhalt die Erstattung oder den Erlass der vorgeschriebenen Abgaben rechtfertigen.

Da es zur gegenständlichen Abgabenschuld nur aufgrund unglücklichster Umstände gekommen, ihr weder ein betrügerisches Handeln noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei, ersucht die Antragstellerin, dem Ansuchen auf Nachsicht gemäß Artikel 239 ZK stattzugeben. Die Antragstellerin stützt ihr Ansuchen auch auf die Bestimmungen der Artikel 899 ff ZK-DVO, insbesondere auf die Bestimmungen des Artikels 901 Absatz 2 und Artikels 905 leg. cit.

Das Zollamt Graz hat den Antrag vom 27. August 2001, ergänzt durch die Eingabe vom 6. September 2001, mit Bescheid vom 30. März 2007, Zi. 700/ddd/2001, als unbegründet abgewiesen.

---

Dagegen wendet sich die Berufung vom 2. Mai 2007. Die Berufungsverwerberin (Bw.) stützt ihre Anfechtung auf eine Mängelhaftigkeit des durchgeföhrten Verfahrens, auf eine unrichtige und mängelhafte Beweiswürdigung, auf eine unrichtige Tatsachenfeststellung und eine unrichtige rechtliche Beurteilung.

Über die Berufung hat das Zollamt Graz mit der nun bekämpften Berufungsentscheidung vom 27. März 2008 entschieden und die Berufung mitsamt den damit verbundenen Anträgen auf Beweisergänzung und Beweiswiederholung abgewiesen, den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgewiesen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 25. April 2008. Die Bf. bekämpft die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und wegen erheblicher Verfahrensfehler. Gegenstand des Verfahrens sei ein Antrag im Sinne des Artikels 239 ZK. Es werde von ihr nicht der Versuch unternommen, die Erhebung einer Zollschuld infolge Entzuges aus der zollamtlichen Überwachung in Frage zu stellen.

Die Bf. hat ihr Vorbringen in der Berufung vom 2. Mai 2007 auch zum Inhalt der Beschwerde erhoben und beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, die Berufungsentscheidung aufzuheben bzw. abzuändern und der Berufung vollinhaltlich Folge zu geben sowie dem Nachsichtsantrag im Sinne des Artikels 239 ZK stattzugeben, in eventu den bekämpften Bescheid aufzuheben und die Sache zur Verfahrensergänzung und zur neuerlichen Bescheidfällung an die Behörde erster Instanz zurückzustellen.

Im Hinblick auf den Umstand, dass die Bf. ihr Vorbringen in der Berufung vom 2. Mai 2007 auch zum Inhalt der Beschwerde erhoben hat, wurde sie mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. April 2009 unter Hinweis auf die zugrunde liegenden Bestimmungen der BAO eingeladen, ihre in der Berufung vorgetragenen Beweisanträge zu ordnungsgemäßigen Beweisanträgen im Erstattungs-/Erlassverfahren zu erheben.

Diesbezüglich auf die Komplexität des Sachverhaltes und auf die Vielzahl der zu bearbeitenden Akten und Schadensfälle gestützten Fristverlängerungsersuchen wurde – zumal die Abgaben bereits entrichtet wurden – mehrfach stattgegeben. Zuletzt hat der Unabhängige Finanzsenat die Bf. mit Schreiben vom 29. Juni 2010 eingeladen, ihre Beweisvorbringen innerhalb von zwei Wochen ab Erhalt des Schreibens ergänzend zu konkretisieren und insbesondere vorzubringen, welche konkreten Beweisanträge zu welchem Beweisthema im Beschwerdeverfahren gestellt bzw. aufrecht erhalten werden. Der Bf. wurde mitgeteilt, dass ein ungenütztes Verstrecken der Frist den Unabhängigen Finanzsenat nicht daran hindern

---

wird, das Verfahren fortzusetzen und über die Beschwerde vom 25. April 2008 zu entscheiden.

Der Vorhalt 29. Juni 2010 wurde der Bf. nachweislich am 1. Juli 2010 zugestellt. Die Frist, die Beweisvorbringen zu konkretisieren und insbesondere vorzubringen, welche konkreten Beweisanträge zu welchem Beweisthema auch im Beschwerdeverfahren gestellt bzw. aufrecht erhalten werden, ist ungenutzt verstrichen. Die Bf. hat Alternativnachweise für die Wiederausfuhr nicht vorgelegt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat, Zollsenat 1, hat seiner Berufungsentscheidung vom 23. Jänner 2007, GZ. ZRV/xxxx-Z1W/03, als Sachverhalt im Wesentlichen zugrunde gelegt, dass am 17. Dezember 1999 auf Antrag der C, mit Versandanmeldung T1, WE-Nr. 700/eee, ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren für die Beförderung eines PKW der Marke Mercedes Benz vom Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle zum Hauptzollamt Hamburg-Freihafen als Bestimmungsstelle eröffnet wurde. Die Frist für die Wiedergestellung wurde mit 25. Dezember 1999 festgesetzt. Die C ist dabei als zugelassene Versenderin gemäß Artikel 398 ZK-DVO und als Hauptverpflichtete gemäß Artikel 96 Absatz 1 ZK aufgetreten. Die Bf. hatte im Auftrag der Hauptverpflichteten den verfahrensgegenständlichen PKW gemeinsam mit drei weiteren PKW, die allerdings nicht Gegenstand des Verfahrens waren, nach Hamburg zu befördern.

Da das Exemplar 5 der erwähnten Versandanmeldung als Nachweis für die ordnungsgemäße Beendigung des Versandverfahrens nicht wie vorgesehen beim Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle einlangt ist, hat das Hauptzollamt Graz das Suchverfahren eingeleitet.

Das dabei befasste Hauptzollamt Hamburg-Freihafen hat daraufhin dem Hauptzollamt Graz mitgeteilt, die Sendung sei dort nicht gestellt und der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt worden. Für das Hauptzollamt Graz ist damit festgestanden, dass das genannte Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen worden ist.

Das Hauptzollamt Graz hat daher in der Folge, weil die Ware ohne zollamtliche Mitwirkung in Hamburg entladen und die Verpflichtung der (Wieder)Gestellung nicht erfüllt worden war, den erstinstanzlichen Bescheid über die Festsetzung der Zollschuld und der sonstigen Abgaben und im Rechtszug die Berufungsvorentscheidung erlassen.

Die Bf. hat nicht in Abrede gestellt, die Beförderung des verfahrensgegenständlichen PKW tatsächlich durchgeführt, allerdings bestritten, Kenntnis vom eröffneten Versandverfahren gehabt zu haben und behauptet, dem Lenker des von ihr eingesetzten Beförderungsmittels sei von Seiten der Absenderin ein verschlossenes Kuvert übergeben worden, wobei der Lenker

davon ausgegangen sei, in diesem Kuvert hätten sich die Fahrzeugpapiere befunden. Erst im Nachhinein sei davon auszugehen, dass sich in diesem verschlossenen Kuvert ein Versandschein befunden habe.

Dieses Vorbringen steht aber im Widerspruch zur Aussage eines Angestellten jenes Speditionsunternehmens, welches damals die CMR-Frachtbriefe und die Versandscheine erstellt hat. Der betreffende Angestellte hat entschieden in Abrede gestellt, dass jemals Versandscheine an bei der Bf. beschäftigte Fahrer in verschlossenen Kuverts übergeben worden sind.

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist eine diesbezügliche an die Hauptverpflichtete gerichtete schriftliche Stellungnahme des Speditionsunternehmens vom 17. Juli 2001 vorgelegen, welche lautet: "Wir bestätigen Ihnen, dass die Ausgabe der T1-Papiere an die LKW-Fahrer der Transportdienstleister gemeinsam mit den Frachtbriefen (CMR) in unkuvertiertem Zustand erfolgt ist und auch weiterhin erfolgen wird."

Der Verfahrensablauf bei der PKW-Abholung beim genannten Speditionsunternehmen hat sich laut Aussage des Verantwortlichen des Unternehmens in der Art dargestellt, dass beim genannten Unternehmen damals ca. 300 PKW täglich verladen wurden. Voraussetzung für ein klagloses Funktionieren dieser relativ großen logistischen Herausforderung war damit die genaue Beachtung der festgelegten Ablaufprozesse durch alle Beteiligten. Diese waren u.a. dadurch gekennzeichnet, dass der betreffende LKW-Lenker stets selbst für die Beladung der LKW mit den PKW verantwortlich war. Erst nachdem er seinen LKW mit den zu befördernden PKW beladen hat, konnte er im Büro des Speditionsgebäudes vorsprechen, um den CMR-Frachtbrief erstellen zu lassen. Dort wurde zunächst geprüft, ob tatsächlich die richtigen Fahrzeuge verladen wurden und ist anschließend der entsprechende Frachtbrief vorbereitet worden. Dann wurde von der Spedition die Versandanmeldung T1 ausgedruckt. Diese wurde in der Folge ins Nachbarbüro gebracht und dort vom Verantwortlichen der Hauptverpflichteten unterzeichnet. Das unterfertigte Zolldokument wurde in der Folge an die Spedition retourniert und von dieser gemeinsam mit dem CMR-Frachtbrief an den LKW-Lenker persönlich ausgehändigt.

Zum Einwand in der Berufung, die belangte Behörde hätte sämtliche Tatbestände des Artikels 239 ZK zu prüfen gehabt und den Sachverhalt deshalb unrichtig beurteilt, weil sie nicht geprüft habe, ob der Sachverhalt unter Artikel 900 bis 903 ZK-DVO fällt, ist grundsätzlich festzuhalten, dass Zollverwaltungen Anträge umfassend auf alle Erstattungs- und Erlassgründe hin prüfen und zu prüfen haben, die nach dem Vorbringen im Antrag einschlägig sein könnten.

Die Artikel 235 bis 242 ZK regeln die Erstattung und den Erlass von buchmäßig zu hoch erfassten, festgesetzten, mitgeteilten und möglicherweise bezahlten Einfuhr- und

Ausfuhrabgaben. Diese Bestimmungen des Zollkodex werden von den Artikeln 877 bis 912 ZK-DVO ergänzt. Der Zollkodex kennt zwanzig gesetzlich festgelegte Fälle, in denen die Abgaben erstattet oder erlassen werden können. Diese Fälle wiederum können in vier Fallgruppen gegliedert werden. Während die erste der vier Fallgruppen die Korrektur von Rechtsfehlern beabsichtigt (Artikel 236 ZK) sind die anderen drei der steuerlichen Berücksichtigung von missglückten Ein- bzw. Ausfuhrvorgängen verpflichtet; so hilft Artikel 237 ZK bei einer unbeabsichtigten Zollanmeldung, Artikel 238 ZK bei der Einfuhr schadhafter Waren und Artikel 239 ZK schließlich verhilft bei Ein- bzw. Ausfuhrvorgängen dem Billigkeitsgedanken zu seinem Recht.

In Billigkeitsverfahren nach Artikel 239 ZK wiederum sind drei Fallgruppen zu unterscheiden, nämlich besondere Fälle, die in Artikel 900 ZK-DVO einzeln angeführt sind (1. Anstrich), Fälle der Artikel 236 bis 238 ZK, bei denen die fehlenden Voraussetzungen nach den Artikeln 901 bis 903 ZK-DVO ersetzt werden können (1. Anstrich) und besonders erstattungswürdige Fälle, bei denen die Voraussetzungen der anderen beiden Gruppen nicht vorliegen, wenn betrügerische Absicht und offensichtliche Fahrlässigkeit ausscheiden (2. Anstrich).

Dass der zu prüfende Sachverhalt unter keinen dieser Fälle subsumiert werden kann, wird noch darzustellen sein.

Die wesentlichsten verfahrensgegenständlich anzuwendenden Bestimmungen sind:

Artikel 239 ZK [Erstattung oder Erlass in Sonderfällen]:

(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) Die Erstattung oder der Erlass der Abgaben aus den in Absatz 1 genannten Gründen erfolgt auf Antrag; dieser ist innerhalb von zwölf Monaten nach der Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen.

Jedoch können

- in begründeten Ausnahmefällen die Zollbehörden diese Frist verlängern,
- in bestimmten Fällen kürzere Fristen im Ausschussverfahren festgelegt werden.

Artikel 899 ZK-DVO:

(1) Stellt die Entscheidungsbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239

---

Absatz 2 beantragt worden ist, fest,

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in den Artikeln 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.

(3) Als "Beteiligte(r)" im Sinn des Artikels 239 Absatz 1 ZK und im Sinn dieses Artikels gelten die Person oder die Personen nach Artikel 878 Absatz 1 oder ihr Vertreter sowie gegebenenfalls jede andere Person, die zur Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die in Frage stehenden Waren tätig geworden ist oder die Anweisungen gegeben hat, die zur Erfüllung dieser Förmlichkeiten notwendig waren.

(4) Zur Durchführung der Absätze 1 und 2 leisten die Mitgliedstaaten einander Amtshilfe, insbesondere wenn eine Pflichtverletzung auf Seiten der Zollbehörden eines anderen als des entscheidungsbefugten Mitgliedstaats vorliegt.

Artikel 905 Absatz 1 ZK-DVO:

Lässt die Begründung des Antrags auf Erstattung oder Erlass gemäß Artikel 239 Absatz 2 ZK auf einen besonderen Fall schließen, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so übermittelt der entscheidungsbefugte Mitgliedstaat den Fall der Kommission zur Entscheidung im Verfahren gemäß den Artikeln 906 bis 909,

- wenn diese Behörde der Auffassung ist, dass sich der besondere Fall aus Pflichtverletzungen der Kommission ergibt oder

- wenn der betreffende Fall im Zusammenhang steht mit Ergebnissen gemeinschaftlicher Ermittlungen im Rahmen der Verordnung (EG) Nr. 515/97 oder anderer gemeinschaftlicher Rechtsakte oder Abkommen, die die Gemeinschaft mit anderen Ländern oder Ländergruppen geschlossen hat und in denen die Möglichkeit der Durchführung derartiger gemeinschaftlicher

---

Ermittlungen vorgesehen ist, oder

- wenn die Abgaben, die bei einem Beteiligten infolge desselben besonderen Umstandes, gegebenenfalls auch für mehrere Einfuhr- oder Ausfuhrvorgänge, nicht erhoben wurden, 500.000 EUR oder mehr betragen.

Die Bf. ist gemäß der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Zollsenat 1, vom 23. Jänner 2007, GZ. ZRV/xxxx-Z1W/03, objektiv Beteiligte im Sinne der oben erwähnten Bestimmungen. Die Bf. hat gemäß der rechtskräftigen Berufungsentscheidung den verfahrensgegenständlichen PKW als Warenführerin angenommen. Sie war gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK verpflichtet, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle in Hamburg zu gestellen. Spätestens dadurch, dass die Bf. den PKW entgegen dieser Verpflichtung ohne zollamtliche Mitwirkung laut ihren eigenen Angaben im Bereich des Hafens Hamburg durch ihr zurechenbares Verhalten entladen hat, wurde der einfuhrabgabepflichtige PKW durch sie gemäß Artikel 203 Absatz 1 iVm Absatz 3 erster und vierter Anstrich ZK der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Der Begriff "Beteiligter" ist dabei in gleicher Weise zu verstehen wie in Artikel 899 ZK-DVO, wonach als Beteiligte(r) die Person oder die Personen oder ihr Vertreter sowie gegebenenfalls jede andere Person gelten, die zur Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die in Frage stehenden Waren tätig geworden ist oder die Anweisungen gegeben hat, die zur Erfüllung dieser Förmlichkeiten notwendig waren. Damit sind die Eröffnung und die Beendigung des Versandverfahrens die zeitlichen Schranken, innerhalb deren Überwachungsregeln begründet und beendet werden. Dabei ist weder gefordert, dass Beschwerdeführer Eigentum an der Zollware begründen, noch dass sie nach dem Ende des Versandverfahrens eine Einflussmöglichkeit auf die Rückstellung und den Weitertransport haben müssen. Darin, dass die Bf. nur Transporteur der Ware war und über diese nach der Übergabe an die Firma E keine Verfügungsgewalt mehr gehabt hat, ist keine Unbilligkeit in der Lage der Sache zu sehen. Es ist für einen Warenführer geradezu typisch, Versandgut zu übernehmen. Es ist gegenüber anderen Warenführern damit keine atypische und außergewöhnliche Situation gegeben, auch dann nicht, wenn andere Personen die Ware eingeführt haben. Ebenso typisch ist, dass Warenführer außerhalb der zeitlichen Schranke der Eröffnung und Beendigung des Versandverfahrens und nach Übergabe der Ware an einen weiteren Transporteur keine Verfügungsgewalt mehr haben und damit auch nicht ein Zollverfahren im Ausland beeinflussen können.

Artikel 239 ZK verfolgt zweierlei Ziele. Zum einen erweitert er die in den Artikeln 236, 237 und 238 ZK enthaltenen Fallgruppen. Zum zweiten wird die nationale Verwaltung ermächtigt, über

alle in Artikel 236 bis 238 ZK und in Artikel 900 ff ZK-DVO genannten Fälle hinaus „in besonderen Einzelfällen“ eine Erstattung oder einen Erlass zu gewähren, wenn Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Nach Artikel 235 ZK gelten als Erstattung die Rückzahlung der Gesamtheit oder eines Teiles der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben. Als Erlass gilt eine Entscheidung, durch die auf die Erhebung der Gesamtheit oder eines Teiles der Zollschuld verzichtet wird, oder eine Entscheidung, durch die die buchmäßige Erfassung der Gesamtheit oder eines Teiles eines noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrages für ungültig erklärt wird.

Nach den Ausführung der Bf. hat diese die angefallene Zollschuld zwischenzeitig entrichtet, sodass das gegenständliche Verfahren – ursprünglich auf Erlass und Erstattung gerichtet – dadurch zu einem Erstattungsverfahren geworden ist.

Es ist festzustellen, dass hier kein im Ausschussverfahren festgelegter Fall nach Artikel 239 ZK iVm Artikel 900 ff ZK-DVO vorliegt, weil der verfahrensgegenständliche Sachverhalt unter keinen der gesetzlich konkret festgelegten Fälle subsumiert werden kann.

Den verfahrensgegenständlichen Fall als einen durch die Kommission zu entscheidenden Fall des Artikel 905 ZK-DVO zu beurteilen, muss bereits an den Voraussetzungen von dessen Absatz 1 scheitern, wonach die Begründung des Antrages auf Erlass oder Erstattung bereits auf einen besondern Fall schließen lassen muss, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt.

Nach dem Wortlaut der genannten Bestimmung haben für eine Erstattung bzw. für einen Erlass der Abgaben beide Tatbestandsmerkmale - das Vorliegen von besonderen Umständen und das Fehlen einer betrügerischen Absicht oder einer offensichtlichen Fahrlässigkeit - vorzuliegen. Erst dann wäre bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Fall allenfalls der Kommission vorzulegen.

Dabei ist auch auf § 83 ZollR-DG zu achten, wonach bei solchen Fällen im Hinblick auf die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben eine Vorlage an die Kommission zu unterbleiben hat. Zu den sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben zählen alle bei der Ein- bzw. Ausfuhr zu entrichtenden nationalen Abgaben; insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer und die Verbrauchsteuern. Diese nationalen Abgaben sind nur vom System her harmonisiert, d.h. ihre Funktionsweise ist in der Europäischen Union nahezu einheitlich, jedoch bestehen Unterschiede in der Höhe dieser Steuern in den einzelnen Mitgliedstaaten.

Der Hinweis auf die Verfahrenserleichterung des Artikel 901 ZK-DVO, vor allem auf dessen Absatz 2 und die damit erforderlichen Nachweise, ist wenig hilfreich. Aus Absatz 1 leg. cit.

ergibt sich, dass danach gemäß Buchstabe a) die Erstattungsvorschrift des Artikels 237 ZK, gemäß Buchstabe b) die Erstattungsvorschrift des Artikels 238 ZK und gemäß Buchstabe c) eine Reihe von Fällen des Artikels 900 Absatz 1 ZK-DVO, in denen jeweils eine Wiederausfuhr der Waren vorgesehen ist, die auch durch Vernichtung oder Zerstörung ersetzt werden kann, betroffen sein muss.

Es war demnach zu prüfen, ob der hier zu prüfende Sachverhalt ein besonderer Einzelfall im Sinne des Artikels 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO ist. Danach werden nationale Verwaltungen ermächtigt, über alle in den Artikeln 236 bis 238 ZK und in den Artikeln 900 ff ZK-DVO genannten Fälle hinaus in besonderen Einzelfällen eine Erstattung oder einen Erlass zu gewähren, wenn besondere Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Diese Vorschrift stellt eine Ausnahme vom gewöhnlichen Einfuhr- und Ausfuhrsystem dar und ist daher eng auszulegen (EuGH vom 11.11.1999, C-48/98, Rz 52).

Zum Begriff der „betrügerischen Absicht oder offensichtlichen Fahrlässigkeit“ des Beteiligten ist zunächst daran zu erinnern, dass dieses subjektive Element im zugrunde liegenden Abgabenverfahren nicht gefordert war. Wird in Zollerlassverfahren nach Artikel 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit bejaht, so scheiden Erlass oder Erstattung aus.

Betrügerische Absicht der Bf. als Beteiligte wird beim gegebenen Sachverhalt ausscheiden dürfen. Ob bzw. dass grobe Fahrlässigkeit im Sinne einer offensichtlichen Fahrlässigkeit (EuGH vom 11.11.1999, C-48/98, Rz 50) der Bf. als Beteiligte vorliegt, war aber näher zu untersuchen.

In Zollerlassverfahren nach Artikel 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO wird neben der objektiven Beteiligung auch eine subjektive vorausgesetzt; hier die positive Kenntnis der Bf. darüber, als Warenführerin die verfahrensgegenständliche Ware im Wissen, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlag, angenommen zu haben, woraus sich für sie gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK die Verpflichtung ergeben hat, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle in Hamburg zu gestellen. Dass die Bf. diese positive Kenntnis gehabt hat, ergibt sich aus der rechtskräftigen Berufungsentscheidung des Zollsenates 1 vom 23. Jänner 2007.

Ob bzw. dass in dem Umstand, dass die Bf. selbst oder durch ihr zurechenbares Verhalten die Ware entgegen dieser Verpflichtung ohne zollamtlicher Mitwirkung im Bereich des Hafens Hamburg entladen und damit der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, keine

entschuldbare Fehlleistung oder leichte Fahrlässigkeit, sondern grobe Fahrlässigkeit im Sinne einer offensichtlichen Fahrlässigkeit und damit eine nicht erfüllte Anforderung an die Bf. als Beteiligte im Billigkeitsverfahren zu erblicken ist, war nun näher zu untersuchen.

Offensichtliche bzw. grobe Fahrlässigkeit bedeutet, dass eine Zollschuld auf dem Verschulden des Beteiligten beruht. Das Vorliegen von offensichtlicher bzw. grober Fahrlässigkeit setzt voraus, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsvorstoß auch subjektiv vorzuwerfen ist. Das Verhalten des Täters muss ganz allgemein eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen. Bei der Prüfung, ob eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit vorliegt, sind die Komplexität der anzuwendenden Vorschriften, die die Zollschuld begründet haben, sowie die Erfahrung und Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen. Eine Komplexität der Vorschrift ist anzunehmen, wenn nennenswerte Auslegungsschwierigkeiten bestehen. Eine Berufserfahrung liegt vor, wenn Beteiligte im Wesentlichen im Ein- und Ausfuhrgeschäft tätig sind und bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügen.

Der Unabhängige Finanzsenat, Zollsenat 1, hat es in seiner Berufungsentscheidung vom 23. Jänner 2007 als erwiesen angesehen, dass die Bf. die verfahrensgegenständliche Ware im Wissen darüber, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlag als Warenführerin angenommen hat. Sie war daher gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK verpflichtet, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle in Hamburg zu gestellen.

Jemand, der gegenüber den Zollbehörden die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung eines Versandverfahrens übernimmt, muss auch für ein etwaiges Verschulden derjenigen eintreten, welcher er sich zur Durchführung des Versandverfahrens bedient. Gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK hat der Warenführer unter den in dieser Vorschrift genannten Voraussetzung die gleichen Pflichten wie der Hauptverpflichtete. Dadurch wird deutlich, dass es für die Frage, ob eine offensichtliche bzw. grobe Fahrlässigkeit im Hinblick auf die Durchführung des Versandverfahrens vorliegt, nicht nur auf die notwendige Sorgfalt des Hauptverpflichteten ankommen kann, sondern auch darauf, dass dem Warenführer wie dem Hauptverpflichteten eine originäre Sorgfaltspflicht zukommt (BFHE vom 17.8.2000, VII R 108/95).

Die Bf. beschäftigt sich gewerbsmäßig mit der Durchführung von Kraftwagentransporten und Speditionsgeschäften. Sie verfügt über ausreichende Berufserfahrung, weil sie im Ein- und Ausfuhrgeschäft tätig ist. Die Bf. hat von Dezember 1999 bis Ende Februar 2000 eine Vielzahl

---

von PKW-Transporten im gemeinschaftlichen Versandverfahren im Auftrag der Hauptverpflichteten von Graz nach Hamburg durchgeführt. Dabei wurden Fälle von Versandverfahren durch ordnungsgemäße Gestellung beim Hauptzollamt Hamburg-Freihafen beendet, andere hingegen nicht beendet. Die Bf. hatte, weil sie sich gewerbsmäßig mit der Durchführung von Kraftwagentransporten und Speditionsgeschäften beschäftigt, grundsätzliche Erfahrungen mit externen gemeinschaftlichen Versandverfahren. Sie hat darüber hinaus aber auch die Kenntnis davon gehabt, dass sich das Versandscheingut, das jeweils zu befördernde Kraftfahrzeug in einem zu beendigenden externen Versandverfahren befunden hat. Dies ist durch die rechtskräftige Berufungsentscheidung vom 23. Jänner 2007 erwiesen.

Ein aufrechtes Versandverfahren wird durch Gestellung gemäß Artikel 92 ZK beendet, namentlich dadurch, dass der Zollstelle am Bestimmungsort in offener Frist mitgeteilt wird, die im Verfahren befindlichen Waren befinden sich bei der Zollstelle. Die Gestellung ist inhaltlich eine Mitteilung allgemeiner Natur, dass Waren eingetroffen sind (Hinweis Witte, ZK, 5. Aufl. 2009, Artikel 40 Rz 2 und 2a). Diese Bestimmung ist damit keine komplexe Vorschrift, bei der nennenswerte Auslegungsschwierigkeiten bestehen. Die Eröffnung und die Beendigung sind Wesensmerkmal der Zollverfahren und damit auch Wesensmerkmal beim überwachten gebundenen Verkehr, weil die Eröffnung und Beendigung Überwachungsregeln des jeweils gewählten Zollverfahrens begründet und beendet.

Die Bf. hat dadurch, dass sie auch Kraftwagenfahrer, die in der Durchführung externer gemeinschaftlicher Versandverfahren augenscheinlich ungeübt waren, mit der Durchführung solcher Verfahren beauftragt hat, ein über dem Durchschnitt liegendes Auswahlverschulden gegen sich gelten zu lassen und/oder dies Kraftwagenfahrer unausreichend aufgeklärt und unterwiesen und damit ihr zurechenbare Verletzungen der Gestellungspflicht mit verursacht. Ein ausreichend geschulter Kraftfahrer hätte schon dem Vermerk „T1“ auf den von ihm unterfertigten CMR-Frachtbrief entnommen, dass es sich beim Transportgut um eine im gemeinschaftlichen Versandverfahren transportierte Ware handelt, die einer Bestimmungsstelle zu gestellen ist.

Beides, ein so augenscheinliches Auswahlverschulden und/oder ein derart grobes innerbetriebliches Organisationsverschulden lässt die notwendige Sorgfalt vermissen, insbesondere wenn Waren in eine Zollfreizone (Artikel 166 ZK), die Teil des Zollgebiet der Gemeinschaft ist, verbracht wurden, vor allem wenn es Zollbehörden in Zollfreizonen des Kontrolltyps I anheim gestellt ist, den Wareneingang zu überprüfen (argumentum „können“ in Artikel 168 Absatz 4 ZK iVm Artikel 799 Buchstabe a ZK-DVO). Bei Zollfreizonen des

---

Kontrolltyps I - wie bei der Zollfreizone Freihafen-Hamburg – stützt sich die typenspezifische Kontrolle des Wareneingangs im Wesentlichen auf eine vorhandene Umzäunung.

Bereits damit steht im Hinblick auf die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben fest, dass diesbezüglich im gegenständlichen Verfahren kein besonderer Fall im Sinne des Artikels 239 Absatz 1 ZK vorliegt. Da es bereits an einer der beiden für eine stattgebende Entscheidung gesetzlich geforderten Voraussetzung, namentlich daran, dass keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit der beteiligten Bf. vorliegen darf, fehlt, dürfte die Prüfung im Hinblick auf die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben dahingehend, ob die Entstehung der Abgabenschuld auf einen besonderen Einzelfall im Sinne des Artikel 239 Absatz 1 ZK zurückzuführen ist, unterbleiben.

Zum Begriff "besondere Umstände" ist dem Gemeinschaftsrecht keine gesetzliche Definition zu entnehmen. Dieses Tatbestandsmerkmal als allgemeine Billigkeitsklausel ist aber durch die langjährige Entscheidungspraxis des EuGH und die Entscheidungspraxis der Kommission bei den sog. rem-Fällen<sup>1</sup> deutlich geworden. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf die Ausführungen von Huchatz in Witte (Kommentar zum Zollkodex, 4. Auflage, Rz 30 zu Artikel 239 ZK) und auf die dort genannte Rechtsprechung des EuGH (z.B. vom 25.2.99, C-86/97; vom 7.9.1999, C-61/98) zu verweisen. Danach liegt insbesondere dann ein besonderer Fall als begründeter Ausnahmefall nach den Bestimmungen des Artikel 239 Absatz 1 zweiter Anstrich ZK iVm Artikel 899 ZK-DVO vor, wenn sich ein betroffener Beteiligter im Vergleich zu anderen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Situation befindet und wenn dieser ohne diese Umstände den aus der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrabgaben erwachsenden Nachteil nicht erlitten hätte. Zielsetzung der Bestimmung des Artikel 239 ZK ist im Wesentlichen die Verwirklichung einer Einzelfallgerechtigkeit, welche den Grundsätzen der Billigkeit, des Vertrauensschutzes und der Berücksichtigung der besonderen Gründe des Einzelfalles gerecht wird (vgl. Schwarz in Schwarz/Wockenföth, Zollrecht-Kommentar, 3. Auflage, zu Artikel 239 ZK, Rz 69). Bei der Auslegung des Begriffes „begründeter Ausnahmefall“ im Sinne des Artikels 239 Absatz 2 ZK und bei der Beurteilung der diesbezüglich vorgebrachten Sachverhalte ist ein strenger Maßstab anzulegen (UFS 13.3.2006, ZRV/0058-Z3K/06).

Weil hier einer der im Ausschussverfahren festgelegten Fälle nicht vorliegt, war der Sachverhalt anhand der Billigkeitsklausel des in Artikel 905 Absatz 1 ZK-DVO (besonderer Fall, der ...) zu beurteilen. Für diese besonderen Fälle hat der österreichische Gesetzgeber im Hinblick auf die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben im § 83 ZollR-DG, der ab 1. Jänner 1998 in Kraft ist, Vorsorge getroffen, wobei diese Bestimmung in der im Zeitpunkt der Antragstellung lautenden Fassung lautete:

---

Artikel 239 ZK in Verbindung mit Artikel 905 ZK-DVO gilt für die Erstattung und den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben mit der Maßgabe, dass die Vorlage an die Kommission unterbleibt und die Artikel 906 bis 909 ZK-DVO nicht anzuwenden sind. Ein besonderer Fall ist in diesem Zusammenhang dann gegeben, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist.

Derzeit hat die Bestimmung folgende Fassung:

Im Fall der Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 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.

Mit dem Einwand der existenziellen Gefährdung der Bf. durch die Vielzahl an Vorschreibungen und damit, dass die Transporthonorare dazu außer Verhältnis stehen, die Bf. am Verkaufs- und Ausfuhrerlös nicht beteiligt und nicht wirtschaftlicher Nutznießer gewesen ist, beschäftigt sich bereits die bekämpfte Berufungsvorentscheidung. Den Ausführungen der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist lediglich der Hinweis auf die vom VwGH bestätigten Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in der zugrunde liegenden Berufungsentscheidung anzufügen, wonach die Nähe der Beteiligten zur Zollschuld am Grad der Verfehlung gemessen wird.

Die Abgabenbelastung ist aber auch nicht als unbillig nach Lage der Sache zu bewerten. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintritt (z.B. VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022), sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Gerade ein solcher, eine Ausnahmesituation, liegt im gegebenen Fall aber nicht vor, weil eine sachliche Unbilligkeit dann nicht vorliegt, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (z.B. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Die Zollschuldentstehung im zugrunde liegenden Abgabenverfahren war eine Auswirkung genereller Normen. Dies hat sich auch im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof und an der sich darauf stützende rechtskräftigen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Zollsenat 1 vom 23. Jänner 2007 gezeigt.

Aus den für den Fall relevanten Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass es sich bei einem Erstattungs- bzw. Erlassverfahren nach Artikel 239 ZK um ein antragsgebundenes Verfahren handelt, wobei der Antragsteller jene Gründe darzubringen hat, welche auf einen besonderen Fall schließen lassen. Gerade die Vorbringen der Bf. im bisherigen Erstattungs- bzw. Erlassverfahren konnten jedoch beim vorliegenden Sachverhalt keinen besonderen Fall im Sinne des Artikel 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO begründen.

Ergänzend ist zum anhängigen Verfahren auszuführen, dass nach § 2 Absatz 1 ZollR-DG das im § 1 leg. cit. genannte gemeinschaftliche Zollrecht auch in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anders bestimmt ist, gilt. Daher bleibt auch kein Raum, die vorgeschriebene Abgabenerhöhung, die vorgeschriebenen Ausgleichszinsen und die Verwaltungsabgaben zu erstatte bzw. zu erlassen.

Zum bisher nicht berührten Vorbringen in der Beschwerde, vor allem was den Zustellanstand betrifft, ist auf § 9 des ZustellG (idF BGBI I 2008/5 ab 1.1.2008) hinzuweisen. Danach gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument tatsächlich dem Zustellbevollmächtigten zugekommen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass die Bf. die Zollschuld schon deswegen nicht in Frage stellt, weil nicht nur der EuGH mehrfach klargestellt hat, dass eine Unbilligkeit nicht dadurch zu begründen ist, dass in Billigkeitsverfahren die Rechtmäßigkeit von ursprünglichen Abgabenbescheiden in Frage gestellt wird. Durch Billigkeitsmaßnahmen soll der erklärte Wille des Gesetzgebers nicht durchkreuzt und dadurch nicht eine von ihm vorgeschriebene Besteuerung ganz allgemein im Billigkeitswege außer Kraft gesetzt werden. (z.B. EuGH vom 6.7.1993, C-121/91 und 122/91).

Außer in den Fällen des Absatzes 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Absatz 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Ob bzw. dass sich die Berufungsbehörde der ersten Stufe als nun belangte Behörde mit dem Inhalt des Antrages nicht auseinander gesetzt hat, den Sachverhalt nicht überprüft hat, eine Entscheidung nach der Aktenlage mit einer allfälligen Scheinbegründung getroffen, die

angebotenen bzw. beantragten Beweise nicht durchgeführt, die einzelnen Beweisanträge ohne nähere Begründung außer Acht gelassen oder außer Streit gestellt und sich mit diesen nur oberflächlich befasst hat, ihre Entscheidung nicht gesetzeskonform begründet hat, wird möglicherweise zu Recht eingewendet, ist aber im Rechtszug im Hinblick auf die Bestimmung des § 289 Absatz 2 BAO nicht mehr von Belang, weil danach der Unabhängige Finanzsenat vorrangig in der Sache selbst zu entscheiden hat und berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dass die Firma E eine vertragliche Nebenpflicht dadurch, dass sie aufgrund der Änderungen vor Ort die Ware hätte stellig machen müssen, verletzt haben könnte, ist einerseits durch zugrunde liegende Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates widerlegt, wonach die Bf. die Gestellungspflicht jeweils durch ihr zurechenbares Handeln des Kraftfahrers verletzt hat. Dabei ist auch darauf zu achten, dass in einigen Fällen die Kraftfahrer die Versandware doch gestellt haben, damit entgegen diese Nebenabrede gehandelt hätten. Die Bf. wurde mehrfach und ungenutzt eingeladen - ausgehend vom Beibringungsgrundsatz - ihr Vorbringen zu konkretisieren. Bei Begünstigungstatbeständen wie den Erlass-/Erstattungstatbeständen hat der die Begünstigung in Anspruch nehmende Beteiligte selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die er die abgabenrechtliche Begünstigung stützt. Dass die Verletzung der Gestellungspflicht auf schicksalhafte und unvorhersehbare Ereignisse zurückzuführen wäre und damit nicht im Einflussbereich der Bf. gelegen war, wird durch das der Bf. anzulastende Auswahlverschulden entkräftet.

Damit, dass sich im fraglichen Zeitraum die baulichen Gegebenheiten in der Zollfreizone Freihafen-Hamburg geändert haben, dass dies den Fahrern nicht bekannt gewesen sei, dass mit Übergabe der Ware an die E diese den Europäischen Wirtschaftsraum verlassen hätte, hat sich bereits die zugrunde liegende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates beschäftigt. Werden Waren in eine Zollfreizone, die Teil des Zollgebiet der Gemeinschaft ist, verbracht, so ist es Zollbehörden - vor allem wenn es sich um Zollfreizonen des Kontrolltyps I handelt - anheim gestellt, den Wareneingang zu überprüfen. Die typenspezifische Kontrolle des Wareneingangs stützt sich hier im Wesentlichen auf eine vorhandene Umzäunung. Umso mehr hätte die Bf. dabei darauf achten müssen, dass sie unerfahrene Lenker ausführlich unterweist. Die baulichen Änderungen haben alle in die Zollfreizone Freihafen-Hamburg einfahrenden Personen in gleicher Weise betroffen.

Wenn sich die belangten Behörde selbst auf die ständige Rechtsprechung bezogen hat und in Ermangelung der Anführung konkreter Entscheidungen des VwGH bzw. des EuGH durch die Bf., auf welche diese den Einwand gestützt hat, die Ansicht der Behörde bei der Beurteilung des Vorliegens eines berücksichtigungswürdigen Sonderfalles stehe in auffallender Opposition zur Rechtsprechung des VwGH und sei ein Missinterpretation der durch die Rechtsprechung des VwGH bzw. EuGH vorgegebenen Maßstäbe, so ist ihr die Argumentation dahingehend nicht vorzuwerfen, dass sie sich außer Stande gesehen hat, den Standpunkt der Bf. nachzuvollziehen.

Mit dem Einwand, aus den vorgelegten Unterlagen – z.B. ein Systemausdruck über die Ausfuhr, der von der Behörde nicht anerkannt wurde - sei zwingend zu entnehmen, dass die Ware aus dem Europäischen Wirtschaftsraum ausgetreten und nach Neuseeland geliefert wurde, sodass grundsätzlich keine Einfuhrumsatzsteuer und kein Zoll zu bezahlen sei, ist die Bf. daran zu erinnern, dass Beteiligte in Erlass-/Erstattungsverfahren die Rechtmäßigkeit von ursprünglichen Abgabenbescheiden nicht anzweifeln können.

Der Nachweis für eine ordnungsgemäße Durchführung eines Versandverfahrens, der zu Entlastung in dem Sinne, dass Zölle und andere Abgaben nicht erhoben werden, führt, kann nur durch eines der in Artikel 380 ZK-DVO (jetzt Artikel 366 ZK-DVO) erwähnten Dokumente erbracht werden.

Die Vorbringen, es sei alles versucht worden, Alternativnachweise beizuschaffen, es sei dieser Versuch sehr kostenaufwendig gewesen, am guten Willen des Hauptverpflichteten und auch daran, dass es sich dabei um Betriebsgeheimnisse gehandelt hat, gescheitert, es sei die Kontaktaufnahme mit dem Zoll in Neuseeland erfolglos geblieben, es handle sich bei der Stellungnahme des Hauptverpflichteten, die Ware sei in Neuseeland einem Zollverfahren zugeführt worden, um die Stellungnahme eines seriösen Unternehmens, sind für das Erlass- bzw. Erstattungsverfahren nicht von entscheidender Relevanz. Diese Einwendungen sind zum Teil nicht besondere Umstände, die mit der Entstehung und damit mit der Belastung der Bf. mit einer Abgabenschuld unmittelbar zusammenhängen. Es handelt sich dabei in Teilen um Einwendungen, die das Innenverhältnis zwischen der Bf. und dem Hauptverpflichteten betreffen und ist die Bf. damit auf den Zivilrechtsweg zu verweisen.

Zum Einwand, nach Artikel 901 ZK-DVO hätte die Behörde prüfen müssen, ob bzw. dass die Ware aus der Gemeinschaft wieder ausgeführt worden ist und dass ein solcher Nachweis gemäß Absatz 2 leg. cit. auch durch Zeugen hätte erbracht werden können, ist anzumerken, dass dieser Einwand an der Sache vorbeigeht. Die von der Bf. angezogenen Nachweise betreffen Fälle des Absatzes 1 des Artikels 901 ZK-DVO. Dessen Buchstabe a betrifft die Erstattungsvorschrift des Artikels 237 ZK, dessen Buchstabe b die Erstattungsvorschrift des

---

Artikels 238 ZK und dessen Buchstabe c eine Reihe von Fällen des Artikels 900 ZK-DVO, in denen jeweils eine Wiederausfuhr von Waren vorgesehen ist, die auch durch Vernichtung oder Zerstörung ersetzt werden kann.

Dass Einfuhrabgaben, wie Zoll und Einfuhrumsatzsteuer, für die Bf. entstanden sind, ergibt sich unzweifelhaft aus der zugrunde liegenden rechtskräftigen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates und aus dem Vorbringen der Bf. selbst, wenn diese ausführt, dass sie als Beteiligte die Rechtmäßigkeit des ursprünglichen Abgabenbescheides nicht anzweifelt. Eine sich am Wortlaut, der Systematik und der Entstehungsgeschichte des dabei angewendeten Zollschuldenstehungstatbestandes des Zollkodex orientierende Auslegung erbringt keine Zwecksetzung in dem Sinne, dass der Erhebung der Abgaben ein Strafcharakter zuzumessen sei. Die Zollbehörde hat von der Bf. keine Strafe verlangt, sondern einzig die für die Bf. entstandenen Abgaben eingefordert.

Zu den bisher nicht berührten Vorbringen in der Berufung, die von der Bf. zum Inhalt auch der Beschwerde erhoben wurden und damit als Einwendungen gegen die bekämpfte Berufungsvorentscheidung zu bewerten sind, darf zu Frage, ob bzw. dass es zulässig ist auf die Begründung in anderen Bescheiden und auf höchstgerichtliche Judikatur Bezug zu nehmen, auf die diesbezüglichen Ausführungen in der bekämpften Berufungsvorentscheidung, denen nichts hinzuzufügen ist, verwiesen werden.

Zum Einwand, Artikels 886 ZK-DVO sei bei der Entscheidung unberücksichtigt geblieben, ist zu bemerken, dass dessen Inhalt nur bei stattgebenden Entscheidungen, um eine Schlussbehandlung zu ermöglichen, zu beachten ist.

Zum Vorbringen, die Behörde habe kein Beweisverfahren durchgeführt, obwohl sie verhalten gewesen wäre, zur Ausgestaltung des Einzelfalles ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen, ist zu bemerken, dass die Berufungsbehörde der ersten Stufe ein Beweisverfahren sehr wohl durchgeführt, nur keine neuen Beweise aufgenommen, dies aber begründet hat.

Judikatur und Literatur bewerten in Verfahren, die eine Gewährung von Begünstigungen zum Gegenstand haben - wie z. B. Erlass- und Erstattungsverfahren - eine Beweislast des Begünstigten in Anbetracht des Beibringungsgrundsatzes als nicht unsachlich (z.B. VwGH vom 28.2.2007, 2006/16/0125).

Die Berufungsbehörde der ersten Stufe hat sich damit, dass bzw. ob betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt, und damit, ob bzw. dass eine Vorlage an die Kommission erfolgen soll, sehr wohl auseinander gesetzt.

Die Zuständigkeit des Zollamtes Graz in erster Instanz ist durch die rechtskräftige zugrunde liegende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, die sich dabei auf eine Entscheidung des VwGH stützt, geklärt; ebenso wurde dort der Einwand entkräftet, die Fahrer hätten verschlossenes Kuverts erhalten und wären von der Hauptverpflichteten angewiesen worden, Ware und Kuvert beim Adressaten abzugeben.

Dass Transporteure als Folge von Suchverfahren nicht aus eigenem in der Lage sind, taugliche Alternativnachweise zu erwirken, ist, weil sie sich in der Regel an den Hauptverpflichteten halten werden müssen, keine außergewöhnliche Situation. Probleme aus dem Verhältnis zwischen einem Hauptverpflichteten und einem Warenführer müssen Zollbehörden aber nicht gegen sich gelten lassen, weil sonst das Vorliegen einer solchen Situation beispielsweise gesteuert werden könnte.

Zur Frage der Beweisergänzung und allfälligen Beweiswiederholung ist die Bf. an das Vorhalteverfahren zu erinnern, wonach sie nach dem Hinweis auf gesetzliche Regeln wiederholt ungenutzt aufgefordert wurde, ihr Vorbringen zu ergänzen und zu konkretisieren und insbesondere vorzubringen, welche konkreten Beweisanträge zu welchem Beweisthema im Beschwerdeverfahren gestellt bzw. aufrecht erhalten werden. Dabei wurde zur Tragung von Kosten für die Beweiserhebung vor allem auf den Inhalt des § 183 BAO, insbesondere auf dessen Absatz 3 hingewiesen und darauf, dass ein ordnungsgemäß vorgetragener Beweisantrag das Beweismittel, das Beweisthema als konkrete und präzise Angabe des Umstandes, der mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll und im Falle eines Zeugenbeweises auch die Adresse des Zeugen zu enthalten hat. Die Bf. wurde daran erinnert, dass eine Behörde Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, nicht zu entsprechen braucht, ebenso wenig Beweisanträgen, die auch eine abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht einsichtig machen bzw. dass die Abgabenbehörde zu einer als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet ist. Letztlich sollte die Bf. im Hinblick auf die in der Beschwerde gerügten unterlassenen Einvernahmen bzw. unterbliebenen Beweiserhebungen die Relevanz des diesbezüglichen Verfahrensmangels aufzuzeigen.

Im Erlass- bzw. Erstattungsantrag vom 27. August 2001 bzw. im Ergänzungsschreiben vom 6. September 2001 wurden keine Beweisanträge gestellt. In der Berufung vom 2. Mai 2007 wurden Beweisanträge gestellt. In der Beschwerdeschrift vom 25. April 2008 hat die Bf. ihre Vorbringen in der Berufung - nicht hingegen ihre Anträge in der Berufung – auch zum Inhalt der Beschwerde erhoben.

Unter einem Antrag darf im öffentlichen Recht beziehungsweise im Prozessrecht das Begehr eines Verhaltens von einer öffentlichen Stelle, einer Behörde oder einem Gericht verstanden werden. Dagegen stellt ein Vorbringen, ein Vortrag einer (Prozess)-Partei, die Gesamtheit der Behauptungen (Rechtsansichten und Tatsachenvortrag) dar, die eine Partei vorbringt.

Um Klarheit zu schaffen, wurde die Bf. mehrfach eingeladen, ihr Vorbringen in der Berufung auch dahingehend zu ergänzen und zu konkretisieren und insbesondere vorzubringen, welche konkreten Beweisanträge auch im Beschwerdeverfahren zu welchem Beweisthema gestellt bzw. aufrecht erhalten werden. Die Bf. hat diese Einladung ungenutzt verstreichen lassen.

Die Bf. rügt in der Beschwerde, die belangte Behörde hätte sich selbst ein Bild über den Ablauf des Transportes bzw. den Ablauf der Verzollung machen müssen. Die Behörde habe die von ihr angebotenen Beweise nicht durchgeführt. Die einzelnen Beweise seien von der Behörde ohne nähere Begründung außer Acht gelassen bzw. sei diesbezüglich nur oberflächlich angeführt worden, dass der durch diese Beweise nachzuweisende Sachverhalt nicht entscheidungsrelevant sei bzw. dass hier ohnedies Außerstreitstellungen vorliegen würden.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass es zu einer Verzollung im Sinne einer Gestellung der Versandware bei der Bestimmungsstelle anlässlich der Einfahrt in die Zollfreizone Freihafen-Hamburg gar nicht gekommen ist. Der Ablauf des Transportes ist als Sachverhalt der rechtskräftigen Entscheidung, mit der Zollschuldentstehungen verbunden sind, unterstellt. Auf diesen Sachverhalt wird die Entstehung der Zollschuld gestützt.

Dass die Bf. hinsichtlich des Transportgutes bzw. Zollgutes am Verkaufs- und Ausfuhrerlös in keiner Weise beteiligt und auch nicht wirtschaftlicher Nutznießer der Ausfuhr der gegenständlichen Ware war, ist evident und wurde von der Berufungsbehörde der ersten Stufe zu Recht als nicht entscheidungsrelevant bewertet. Durch die rechtskräftige Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, die sich auf die zugrunde gelegte Entscheidung des VwGH stützt, hat dieses Vorbringen keinen Einfluss auf die Nähe zur Zollschuld. Es hat sich die Bf. im Vergleich zu anderen, welche die gleiche Tätigkeit ausüben, in keiner außergewöhnlichen Situation befunden.

Der Umstand, die Bf. habe selbst keinerlei Möglichkeiten gehabt, die Alternativnachweise vorzulegen, die Kontaktaufnahme zu den Zollbehörden und zur Wirtschaftsdelegation in Neuseeland sei erfolglos geblieben und hätten die Bemühungen um Alternativnachweise hohe Kosten verursacht, ist für die Beurteilung des Erlass- bzw. Erstattungsverfahrens unerheblich. Transporteure sind in Suchverfahren regelmäßig nicht aus eigenem in der Lage, taugliche Alternativnachweise zu erwirken. Außerdem konnte eine nicht unerhebliche Anzahl der die Bf.

---

betreffenden Nichtgestellungsfälle durch die Vorlage eines nachträglich anerkannten Alternativnachweises erledigt werden.

Der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist auch im Hinblick auf die als richtig unterstellten und nicht detailliert erhobenen Beweise betreffend das Anbot, die Wiederausfuhr der Ware aus dem Zollgebiet durch Zeugen, Ladelisten, eine Stellungnahme des Hauptverpflichteten, durch Aussagen der Mitarbeiter der Firma E zu beweisen, nichts vorzuwerfen, weil dieses Anbot bereits an den rechtlichen Vorgaben betreffend die zugelassenen Alternativnachweise scheitert. Dabei handelt es sich um eine taxative Aufzählung (argumentum: "der Nachweis wird erbracht" argumentum: „Alternativ“nachweise in Artikel 380 ZK-DVO - jetzt Artikel 366 ZK-DVO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Fußnoten:

1) [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/general/debt/rem-rec\\_1168\\_de.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/debt/rem-rec_1168_de.htm)

Graz, am 30. Juli 2010