

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter ***Ri1***, den beisitzenden Richter ***Ri2*** als Berichterstatter sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und ***Ri4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***V***, ***V-Adr***, über die Beschwerde vom 26. Juli 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels (nunmehr Zollamt Österreich) vom 16. Juli 2015, Zahl: ***520000/00000/3/2015***, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin ***TG*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als dass die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) mit EUR 0,00 festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 27. Mai 2015 ist der Lastkraftwagen der Marke Scania P380 mit dem amtlichen georgischen Kennzeichen ***GE*** auf einem Parkplatz an der Autobahn A9 einer Zollkontrolle unterzogen worden. Zum Zeitpunkt der Kontrolle war das Fahrzeug leer, die Insassen gaben aber auf Befragen an, zunächst vier Fahrzeuge von Georgien nach Belgien verbracht zu haben (Einreise in die EU am 19. Mai 2015) und dann von dort vier Fahrzeuge der Marke Opel zur ***GmbH*** in ***Oberösterreich*** transportiert zu haben. Ein entsprechender Frachtbrief mit Übernahmebestätigung vom 26. Mai 2015 wurde vorgelegt. Die Überprüfung der sonstigen Papiere hat ergeben, dass der betreffende Transport von Belgien nach Österreich mit der Bewilligung Nr. 000000 für den Verkehr über die Grenze gemäß § 7 (1) Ziffer 3 des Güterbeförderungsgesetzes, ausgestellt auf die ***Bf***, durchgeführt worden ist. Diese Genehmigung berechtigt nicht zu solchen Transporten; die ebenfalls vorgelegte Genehmigung ***GE00000*** der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) ist für Österreich nicht gültig und war der Transport im zugehörigen Fahrtenberichtsheft auch nicht eingetragen.

Es wurde daher unter Beziehung eines Dolmetschers eine Tatbeschreibung mit dem Fahrer, ***IK***, und dem Beifahrer, ***AT***, aufgenommen und das Fahrzeug beschlagnahmt. Der Wert von EUR 13.500,00 für den Lastkraftwagen (Kilometerstand: 995.541) und von EUR 11.500,00 für den Anhänger der Marke Kässbohrer APT-012 wurde durch telefonische Rückfrage bei der Scania Haag ermittelt.

Es wurde ersucht, das Fahrzeug gegen Erlag eines dem Wert entsprechenden Geldbetrages zu belassen. Laut Mitteilung nach Art. 221 ZK sind Beträge von EUR 8.936,60 und EUR 1.540,00 als Barsicherheit entrichtet worden.

In Beantwortung eines Vorhaltes vom 11. Juni 2015 hat die ***Bf*** durch ihren Vertreter am 27. Juni 2015 eine Stellungnahme abgegeben. Darin wird ua ausgeführt, die zuständige Verkehrsverantwortliche der Firma, ***TB***, die über keine Erfahrungen und Kenntnisse des österreichischen Güterbeförderungsgesetzes 1995 (GütbefG) verfüge, habe den Fahrern die betreffende Bewilligung Nr. 000000 gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GütbefG sowie die Transportgenehmigung nach der CEMT Resolution Nr. 91/2 mit der Nummer ***GE00000*** ausgehändigt. Sie habe darauf vertraut, dass die Bewilligung Nr. 000000 dazu geeignet sei, den Auftrag für die Beförderung der vier Personenkraftwagen der Marke Opel von Belgien nach Österreich zu übernehmen, da es sich ja um einen internationalen Transport handelte. Um den Inhalt der Genehmigung in ihre Muttersprache zu übersetzen, habe sie ein Übersetzungsprogramm benutzt und sei zu dem Schluss gekommen, die Bewilligung berechtige den Inhaber zum internationalen Straßengüterverkehr, nicht aber zum innerösterreichischen Gütertransport.

Auch der Fahrer und Beifahrer hätten entgegen den Ausführungen des Zollamtes nicht gewusst, dass sie den internationalen Binnentransport von Belgien nach Österreich nicht durchführen durften.

Zwar liege in objektiver Hinsicht ein (unbewusster) Verstoß gegen § 7 Abs 1 Z 2 GütbefG vor, da die Genehmigung ***GE00000*** für Österreich keine Gültigkeit hatte, es habe jedoch keinen Verstoß gegen Artikel 558 Abs 1 Buchstabe c) ZK-DVO gegeben, sonst hätten die Beteiligten anders reagiert, die Unterlagen nicht freiwillig ausgehändigt und den Transport bei der Kontrolle verschwiegen.

Überdies seien die vom Zollamt zu Grunde gelegte Zollwerte falsch. Der Lastkraftwagen und der Anhänger seien im Jahr 2014 um EUR 10.000,00 in Tschechien erworben worden.

Nachweise (Ausfuhranmeldung) würden nachgereicht.

Ergänzend wurden dem Zollamt mit Schreiben vom 2. Juli 2015 entsprechende Unterlagen vorgelegt (Kaufvertrag vom 13. Juni 2014, Zollanmeldung zur Ausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft am 22. Juni 2014) und beantragt, die Bemessungsgrundlagen zu berichtigen, die Vorzugsbehandlung gemäß Artikel 185 iVm 212a ZK zu gewähren und hilfsweise von der Erhebung der EUST abzusehen, da keine Einfuhr stattgefunden und die Fahrzeugeinheit das Zollgebiet der Union wieder verlassen habe.

Mit Bescheid vom 16. Juli 2015, Zahl: ***520000/00000/3/2015***, wurde gegenüber der ***Bf*** wegen widerrechtlicher Verwendung eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Beförderungsmittels (Lastkraftwagen und Anhänger, gebraucht) eine Eingangsabgabenschuld gemäß Artikel 204 Abs 1 Buchstabe a und Abs 3 ZK in Höhe von EUR 3.348,83 (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer sowie Abgabenerhöhung) geltend gemacht.

Als Zeitpunkt der Entstehung der Zollschild sei der 23. Mai 2015 festgestellt worden (Einreise aus Deutschland). Der Zollwert sei mangels eines Transaktionswerts nach Artikel 31 Abs 1 ZK iVm § 184 BAO mit EUR 5.400,00 für den Lastkraftwagen und EUR 3.600,00 für den Anhänger zu schätzen gewesen.

Eine Rückware nach Artikel 185 ZK liege nicht vor, weil keine Anmeldung der ausgeführten Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr innerhalb von drei Jahren erfolgt sei, sondern habe bei der Einfahrt in das Zollgebiet durch formlose Willensäußerung eine Überführung des Beförderungsmittels, das mit einem drittländischen Kennzeichen versehen war, in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben stattgefunden.

Auch die begehrte Umsatzsteuerbefreiung komme daher nicht zum Tragen (im Rahmen der steuerfreien Lieferung ausgeführt und nicht an denjenigen zurückgelangt, der die Lieferung bewirkt hat und hinsichtlich dieses Gegenstandes in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre).

Eine gewerbliche Verwendung, welche im Zollgebiet der Gemeinschaft beginnt und auch endet, hätte nur mit einer entsprechenden Genehmigung durchgeführt werden dürfen, die im gegenständlichen Fall nicht vorlag. Es sei daher für die ***Bf*** als Verwenderin des gegenständlichen Beförderungsmittels und Bewilligungsinhaberin die Einfuhrzollschild gemäß Artikel 204 ZK entstanden.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2015 hat die ***Bf*** (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) durch ihren Vertreter Beschwerde gegen den Abgabenbescheid erhoben und dessen vollinhaltliche Aufhebung beantragt.

Angefochten wird neuerlich der Zollwert, der bei Nutzung einer (ertragssteuerlichen) Abschreibung für Abnutzung (AfA) bei EUR 4.200,12 für das Fahrzeug und bei EUR 2.800,08 für den Anhänger liege.

Außerdem sei trotz Unregelmäßigkeit eine Abgabenbefreiung gemäß Artikel 212a ZK zu gewähren. Wenn dies selbst bei vorschriftswidrigem Verbringen gelte, dann wohl erst recht im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung.

Die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer würde – unter Hinweis auf anhängige Verfahren vor dem EuGH - dem Mehrwertsteuersystem zuwider laufen, weil die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen wären. Es sei keine Einfuhr erfolgt, sondern beruhe die Zollschildentstehung auf einer Pflichtverletzung.

Eine Abgabenerhöhung käme schon im Hinblick auf die geleistete (höhere) Barsicherheit nicht in Betracht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. September 2015, Zahl: ***520000/00000/5/2015***, wurde der Abgabenbescheid insofern abgeändert, als dass keine Abgabenerhöhung geschuldet wird. Im Übrigen hat das Zollamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 8. September 2015 (Vorlageantrag) hat die Bf beantragt, das Bundesfinanzgericht möge durch die Mitglieder des Senats über die Beschwerde entscheiden und eine mündliche Verhandlung anberaumen.

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen führt die Bf zusammenfassend aus, eine andere Form der Willensäußerung (hier konkludente Zollanmeldung) sei auch nach Artikel 230 Buchstabe c ZK-DVO (Beförderungsmittel, die als Rückware abgabenfrei sind) iVm Artikel 233 ZK-DVO möglich.

Wenn das Zollamt der Bf offensichtliche Fahrlässigkeit vorwirft, weil sie den ihr obliegenden Informationspflichten hinsichtlich der in Österreich zu erfüllenden Zollformalitäten und der einschlägigen Bestimmungen des Güterbeförderungsgesetzes nicht nachgekommen sei, werde auf die besondere Situation in Georgien, das von Kriegs- und Krisengebieten umringt sei, und das dortige Ausbildungsniveau verwiesen. Kenntnisse oder richtige Fragestellungen im Zusammenhang mit der Anwendung des EU-Zollrechts und des österreichischen Güterbeförderungsgesetzes könnten von einer in einer Krisenregion verantwortlichen Logistikmanagerin, die im täglichen Wettbewerb eine erhebliche Menge an Herausforderungen beim Transit durch Kriegsgebiete zu meistern habe, nicht verlangt werden. Selbst bei uns hätten teilweise Wirtschaftsbeteiligte und Vertreter von Zollbehörden Probleme mit der Anwendung des komplexen EU Zollrechts.

Was die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer betrifft, möge der Entscheidungsprozess des EuGH zum Thema Einfuhrmehrwertsteuerschuldentstehung iZm Artikel 204 ZK abgewartet werden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30. Juli 2020 ist die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 6031 des Bundesfinanzgerichts abgenommen und neu verteilt worden.

Die beantragte mündliche Verhandlung hat am 24. August 2022 an der Außenstelle Linz des Bundesfinanzgerichtes stattgefunden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Laut Aktenlage ist das verfahrensgegenständliche Fahrzeug samt Anhänger am 19. Mai 2015 in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden, um damit vier Fahrzeuge der Marke Opel auftragsgemäß nach Belgien zu transportieren. Eine schriftliche oder mündliche Zollanmeldung für das Beförderungsmittel, das mit amtlichen Kennzeichen aus Georgien versehen waren, ist dabei nicht abgegeben worden. Vielmehr erfolgte eine Zollanmeldung durch andere Formen

der Willensäußerung.

Strittig ist nun zunächst, zu welchem Zollverfahren die Fahrzeugkombination angemeldet worden ist (Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder vorübergehende Verwendung).

Gemäß Artikel 230 Buchstabe c) ZK-DVO können Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr für Beförderungsmittel, die als Rückwaren abgabenfrei sind, durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden.

Im Sinne des Artikels 230 kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung gemäß Artikel 233 Absatz 1 Buchstabe a) zweiter Gedankenstrich ZK-DVO bei Beförderung der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Artikel 38 Absatz 1 Buchstabe a) des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort abgegeben werden durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben.

Gemeinschaftswaren, die aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt worden sind und innerhalb von drei Jahren wieder in dieses Zollgebiet eingeführt und dort in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, werden gemäß Artikel 185 ZK auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit.

Werden Waren durch Willensäußerung nach Artikel 233 ZK-DVO angemeldet, gilt dies gemäß § 87 Abs 4 ZollR-DG auch als Antrag auf Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit und das Nichttätigwerden der Zollbehörde als Feststellung.

Diese Bestimmung darf im Sinne einer teleologischen Interpretation allerdings nur so verstanden werden, dass im Falle des Passierens der Zollstelle mit einem Kraftfahrzeug das Nichttätigwerden der Zollbehörde nur dann als Feststellung der Abgabenfreiheit gilt, wenn es sich um ein in einem Mitgliedstaat zum Verkehr zugelassenes Kraftfahrzeug handelt. Würde die Fiktion des § 87 Abs 4 ZollR-DG auch für Kraftfahrzeuge mit drittländischem Kennzeichen gelten, dann wäre es im Falle des bloßen Passierens für die Zollverwaltung nicht erkennbar, ob eine Abfertigung zum freien Verkehr oder eine zur vorübergehenden Verwendung beantragt wird (UFS 3.9.2013, ZRV/0176-Z3K/12).

Artikel 212a ZK lautet:

„Sieht das Zollrecht eine zollrechtliche Begünstigung aufgrund der Art oder der besonderen Verwendung einer Ware Zollfreiheit oder eine vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben gemäß den Artikel 21, 82, 115 oder 184 bis 187 vor, so findet die zolltarifliche Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung auch in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205, 210 oder 211 Anwendung, sofern im Verhalten des Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit liegt und dieser nachweist, dass die übrigen Voraussetzungen für die Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung erfüllt sind.“

Eine Abgabenbefreiung für Rückwaren kommt also auch in Betracht, wenn Waren zunächst ohne Beantragung der Abgabenbefreiung in den freien Verkehr übergeführt werden, falls bei entsprechendem späteren Antrag die Rückwareneigenschaft anerkannt wird.

Eine Befreiung der als Rückwaren zollfreien Waren von der Einfuhrumsatzsteuer ist allerdings nach § 6 Abs 4 Z 8 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) ausgeschlossen, wenn es sich um eine umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung gehandelt hat, es sei denn, der zum vollen Vorsteuerabzug berechnigte Ausfuhrlieferer (hier ***a.s.***) erhält die Ware zurück.

Für die in Artikel 556 bis 561 genannten Beförderungsmittel können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung gemäß Artikel 232 Absatz 1 Buchstabe b) ZK-DVO durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden.

Nach Artikel 558 Absatz 1 ZK-DVO wird die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind;
- b) unbeschadet der Artikel 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden und
- c) bei gewerblicher Verwendung nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden; sie können jedoch im Binnenverkehr eingesetzt werden, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften, insbesondere diejenigen betreffend die Voraussetzung für den Marktzugang und die Durchführung von Beförderungen, es vorsehen.

§ 7 Abs 1 GütbefG idmF lautet:

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

- 1. Gemeinschaftslizenz gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1072/09,*
 - 2. Genehmigung aufgrund der Resolution des Rates der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973,*
 - 3. Bewilligung der Bundesministerin/des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie für den Verkehr nach, durch oder aus Österreich,*
 - 4. aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen vergebene Genehmigung der Bundesministerin/des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie.*
- Eine solche Berechtigung ist jedoch nicht erforderlich, wenn eine anders lautende Anordnung nach Abs. 4 ergangen ist.“*

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht keinen Zweifel daran, dass die verfahrensgegenständliche Fahrzeugkombination beim Passieren der Eingangszollstelle Lesovo am 19. Mai 2015 durch eine andere Form der Willensäußerung zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung angemeldet worden ist, weil damit ein gewerblicher Warentransport von Georgien nach Belgien durchgeführt wurde und zu diesem Zeitpunkt nicht beabsichtigt war, das Beförderungsmittel (Lastkraftwagen und Anhänger) in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft zu überführen.

Dass der anschließende Warentransport von Belgien nach Österreich ohne entsprechende Berechtigung in objektiver Hinsicht einen Verstoß gegen § 7 Abs 1 GütbefG darstellt, wird von der Bf nicht bestritten. So führt die Bf in der Beschwerde wörtlich aus:

*„Den beiden Kraftfahrern wurden anlässlich der Beförderung von vier Personenkraftwagen der Marke Toyota, die von Georgien nach Belgien zu transportieren waren, von der zuständigen Verkehrsverantwortlichen der Firma ***Bf***, Frau ***TB***, 2 Transportgenehmigungen (-bewilligungen) ausgehändigt.*

*Die eine Bewilligung Nr. 000000 gemäß § 7 Abs. 1 Zi 3 GütbefG, gültig bis 31.12.2015, die eigentlich nur zur Güterbeförderung von der Republik Georgien nach/durch Österreich für die Hin- und Rückfahrt berechtigt und eine Transportgenehmigung nach der CEMT-Resolution Nr. 91/2, mit der Nummer ***GE00000***, gültig bis 31.12.2015, allerdings ua nicht gültig für A.“*

Fraglich ist, ob für das am 18. August 2014 mit Zollanmeldung ***14AT*** zur Ausfuhr angemeldete Beförderungsmittel trotz der Überführung in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung und Entstehung der Einfuhrzollschuld gemäß Artikel 204 ZK eine Befreiung von den Einfuhrabgaben gemäß Artikel 185 iVm Artikel 212a ZK gewährt werden kann.

Dies würde ua voraussetzen, dass innerhalb von drei Jahren nach dem Ausgang des Beförderungsmittels aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ein entsprechender (späterer) Antrag auf Behandlung der eingeführten Ware als Rückware erfolgt.

Die Ausführungen der Bf im Schreiben an das Zollamt vom 2. Juli 2015 können zwar sinngemäß als Antrag auf Zollbefreiung unter Hinweis auf die Rückwareneigenschaft des Beförderungsmittels gewertet werden, was jedoch nicht gegeben ist, ist die in Artikel 185 ZK geforderte Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr.

Es ist daher zu prüfen, ob es mittels Artikel 212a ZK zur Anwendung der Rückwarenfreiheit kommen kann.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde scheidet die Anwendung dieser Bestimmung schon wegen offensichtlicher Fahrlässigkeit der Beteiligten aus.

Der EuGH hat in der Rechtssache C-48/99, *Söhl & Söhlke*, unter anderem den Begriff der groben Fahrlässigkeit als inhaltsgleich mit der offensichtlichen und offenkundigen beschrieben und drei allgemein anerkannte Kriterien aufgestellt: die Komplexität der Vorschriften, deren

Nichterfüllung die Zollschuld begründen, die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers.

Die Komplexität der Regelungen ist im Zollrecht zwar regelmäßig zu bejahen, im vorliegenden Fall betreffen die Verstöße jedoch primär andere Regelungen, nämlich das GütbefG – insbesondere dessen § 7 „Verkehr über die Grenze“ - und die CEMT-Resolution, die weit weniger komplex sind. Die Bf musste sich dabei auch nur mit jenen – aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes überschaubaren - Regelungen vertraut machen, die für Beförderungsmittel gelten, die in Georgien zum Verkehr zugelassen sind. Die Kontrollorgane, die die Einhaltung der Regelungen überprüfen, verwenden bei der Kontrolle Übersichtblätter mit den in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Regelungen, wobei die Genehmigungspflicht im grenzüberschreitenden Güterverkehr auf der Straße und die Ausnahmen von der Genehmigungspflicht betreffend Georgien auf einer DIN A4-Seite Platz finden.

Als weiteres Kriterium fließt in die Bewertung des Verhaltens der Umfang ein, in dem der Wirtschaftsbeteiligte am Im- und Export teilnimmt. Erfahrene Unternehmer trifft ein strengerer Maßstab als zB Privatpersonen.

Der EuGH verlangt, dass der Wirtschaftsteilnehmer sich nach Kräften informiert, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, um diese nicht zu verletzen. Die Auskunft muss von kompetenter Stelle erbeten werden.

Im vorliegenden Fall werden als Rechtfertigung für das Fehlverhalten der Bf im Wesentlichen Sprach- bzw Übersetzungsprobleme und die allgemeine Situation in Georgien ins Treffen geführt.

Die Bewilligung Nr. 000000 berechtigte die Bf nur zur Güterbeförderung von Georgien nach/durch Österreich und zurück und war nur für die einmalige Beförderung (Hin- und Rückfahrt) gültig. Nach den allgemeinen Vorschriften gilt die Genehmigung auch für die Durchführung eines Transportes im Drittlandverkehr, sofern der Niederlassungsstaat des Genehmigungsinhabers auf verkehrsüblichem Weg transitiert wird. Dies trifft auf einen Transport von Belgien nach Österreich nicht zu.

Zu den Sprach- und Übersetzungsproblemen ist überdies anzumerken, dass CEMT-Genehmigungen zwar in den zwei offiziellen Sprachen der CEMT/ECMT (Französisch und Englisch) ausgestellt sind, die Mitgliedstaaten mit einer oder mehreren anderen Amtssprachen den Inhabern der Genehmigung jedoch Übersetzungen der Seiten 1 und 2 der Genehmigung bereitstellen können. Es ist daher nicht notwendig, dass der Inhaber einer Genehmigung selbst eine Übersetzung mit Hilfe eines Übersetzungsprogrammes vornimmt und dadurch das Risiko von Eingabe- oder Übersetzungsfehlern eingeht. Offizielle Informationen in Georgisch wie zB die Verordnung des Verkehrsministers sind im Internet öffentlich zugänglich (siehe etwa <https://www.matsne.gov.ge/ka/document/view/53518?publication=0>).

CEMT-Genehmigungen, die einen durchgekreuzten Rundstempel mit der Aufschrift CEMT an dessen Rand und den Buchstaben A tragen, berechtigen nicht zu Fahrten nach Österreich. Die betreffende Genehmigung ***GE00000*** war aufgrund entsprechender Stempel auch ungültig für Fahrten in die Russische Föderation, nach Griechenland und Italien.

Die Mitgliedstaaten legen ein „Merkblatt für Inhaber von CEMT-Genehmigungen“ in der jeweiligen Amtssprache auf, in dem darauf hingewiesen wird, dass die Mitgliedstaaten Österreich (A), Italien (I), Griechenland (GR) und die Russische Föderation (RUS) die Zahl der Genehmigungen anderer Mitgliedstaaten auf ihrem Territorium begrenzt haben und die erteilten Genehmigungen nicht in den Mitgliedstaaten gelten, deren Nationalitätskennzeichen in einen Stempelaufdruck auf den Genehmigungsurkunden genannt werden. Überdies gibt es auch einen „Leitfaden für Regierungsbeamte und Transportunternehmer für die Verwendung des Multilateralen CEMT-Kontingents“ in den Amtssprachen der Mitgliedstaaten in dem auf territoriale Beschränkungen und die Bedeutung der genannten Stempel im Detail eingegangen wird. In den Anlagen zum Leitfaden finden sich entsprechende Muster von Genehmigungen und möglichen Stempeln.

Dass der CEMT-Mitgliedstaat Georgien von Krisen- und Kriegsgebieten umgeben ist und die Lage dort problematisch ist, ist keine taugliche Rechtfertigung dafür, dass ein Binnentransport von Belgien nach Österreich ohne gültige Berechtigung durchgeführt wurde. Auch der Umstand, dass dieser Transport vom Fahrer nicht im Fahrtenberichtheft eingetragen worden ist, wurde nicht aufgeklärt. Dass der Fahrer bei der Kontrolle bereitwillig die Unterlagen über den Warentransport ausgefolgt hat, beweist nicht, dass kein fahrlässiges Verhalten vorliegt, zumal davon ausgegangen werden kann, dass die fehlende bzw unvollständige Erfassung der Fahrten bei der Kontrolle des Fahrtenberichthefts, in dem chronologisch und lückenlos alle Fahrten (sowohl Leerfahrten als auch beladene Fahrten) einzutragen sind, aufgefallen wäre. Überdies besteht die Verpflichtung, die CEMT-Genehmigung und das Fahrtenberichtheft sowie sonstige Beförderungsbegleitpapiere (zB CMR-Frachtbrief) im Kraftfahrzeug während der Beförderung mitzuführen und auf Verlangen den zuständigen Kontrollorganen zur Prüfung auszuhändigen.

Selbst wenn an die Qualifikation einer Logistikmanagerin in Georgien andere Anforderungen zu stellen sein sollten als in der Europäischen Union, muss von jemandem, der berufsmäßig im internationalen gewerblichen Warenverkehr tätig ist, doch erwartet werden, dass er sich darüber im Klaren ist, was die allgemeinen Vorschriften in der Güterbeförderungsbewilligung und die Stempel mit den durchgestrichenen Mitgliedstaaten auf Seite 1 der CEMT-Genehmigung bedeuten. Es geht nicht darum, „Kenntnisse des EU Zollrechts einzumachen“, sondern um die Einhaltung von Verpflichtungen, die sich auch für Bürger Georgiens aus der Mitgliedschaft ihres Landes an internationalen Übereinkommen ergeben.

Bei der Beurteilung ist auch zu berücksichtigen, dass sich die Pflichtverletzung Ende Mai 2015 zugetragen hat und die Bf mit der betreffenden Genehmigung bereits seit Beginn des Jahres 2015, als über einen Zeitraum von etwas zwanzig Wochen, internationale Güterbeförderungen durchgeführt hat. Es wäre daher mehr als ausreichend Zeit gewesen, sich über deren Inhalt und Gültigkeit zu erkundigen.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes lag im Verhalten der Verkehrsverantwortlichen der Bf, ***TB***, die den Auftrag zur Durchführung des betreffenden Transports mit der ungültigen Bewilligung Nr. 000000 bzw CEMT-Genehmigung ***GE00000*** erteilt hat, daher jedenfalls

offensichtliche Fahrlässigkeit, die der Bf zuzurechnen ist.

Zudem räumt die Bf in der Beschwerde selbst ausdrücklich ein, dass ***TB*** als Verantwortliche für den Transport über keine Erfahrung und Kenntnisse des österreichischen Güterbeförderungsgesetzes verfügt, weshalb der Bf auch ein Auswahlverschulden anzulasten ist.

Die Anwendung der Rückwarenfreiheit gemäß Artikel 185 iVm Artikel 212a ZK kann aus den genannten Gründen nicht gewährt werden. Es erübrigt sich daher, die sonstigen Voraussetzungen (Nämlichkeit, Wiedereinfuhr im gleichen Zustand wie bei der Ausfuhr) zu prüfen.

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt hat sich im Jahr 2015 ereignet. Infolgedessen ist in der Sache die Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) anzuwenden.

Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

*„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
[...]
d) die Einfuhr von Gegenständen.“*

Art. 7 der Richtlinie sieht vor:

*„(1) Die Einfuhr eines Gegenstands liegt vor,
a) wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel [23 EG und 24 EG] erfüllt oder wenn ein Gegenstand im Sinne des [EGKS-Vertrags], der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft verbracht wird,
b) wenn ein nicht unter Buchstabe a) fallender Gegenstand mit Herkunft aus einem Drittlandsgebiet in die Gemeinschaft verbracht wird.*

(2) Die Einfuhr eines Gegenstandes erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

*(3) Bei einem Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a), der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 16 Absatz 1 Teil B, Buchstaben a), b), c) und d), der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt abweichend von Absatz 2 die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.
Unterliegt ein Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe b) vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 33a Absatz 1 Buchstabe b) oder c), so erfolgt die Einfuhr in den Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.“*

Art. 30 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Als Einfuhr eines Gegenstandes gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Art. 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft.“

Art. 60 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.“

Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft [an] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt. [...]“

Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt.“

Art. 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft [an] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen. [...]“

Gemäß § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt.

§ 26 UStG:

„(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; [...]“

Artikel 204 ZK bestimmt:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße

Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.“

Artikel 866 ZK-DVO lautet:

„Ist eine Einfuhrzollschuld nach Artikel 202, 203, 204 oder 205 des Zollkodex entstanden und sind die Einfuhrabgaben entrichtet worden, so gilt unbeschadet der Einhaltung der auf die Ware gegebenenfalls anwendbaren Vorschriften über Verbote und Beschränkungen die betreffende Ware als Gemeinschaftsware, ohne dass es hierfür einer Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr bedarf.“

Im Hinblick darauf, dass mit der verfahrensgegenständlichen Fahrzeugkombination, die sich im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befunden hat, ohne die dafür erforderliche Bewilligung ein gewerblicher Warentransport in Österreich durchgeführt worden ist, ist die Zollschuld gemäß Artikel 204 ZK durch Nichterfüllung einer Pflicht aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung entstanden.

Da mit dem Beförderungsmittel rechtswidrig eine gewerbliche Güterbeförderung im Zollgebiet durchgeführt worden ist, ist dieses zweifellos in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen. Die spätere Verbringung ins Drittland (Wiederausfuhr) vermag daran nichts zu ändern.

Ab dem Zeitpunkt, in dem der als „Sicherheit für Eingangsabgaben“ geleistete Geldbetrag zur Deckung der Zollschuld herangezogen worden ist, gilt das betreffende Beförderungsmittel als Gemeinschaftsware iSv Artikel 866 ZK-DVO.

Zu den von der Bf ins Treffen geführten Verfahren vor dem EuGH (Rechtssachen C-226/14 und C-228/14) ist festzustellen, dass sich der vorliegende Sachverhalt in wesentlichen Punkten von den Sachverhalten unterscheidet, die der EuGH zu beurteilen hatte. So hat sich das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel zB nicht durchgehend bis im Zeitpunkt der Wiederausfuhr in einem Nichterhebungsverfahren iSd Artikels 84 Absatz 1 Buchstabe a) ZK befunden; die Nichterfüllung der Pflicht ist bereits vor der Wiederausfuhr festgestellt worden und das Beförderungsmittel wurde beschlagnahmt. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, in das das Beförderungsmittel durch

(konkludente) Anmeldung übergeführt worden war, unterbrochen und ist die Ware materiell in den Wirtschaftskreislauf gelangt.

Der Zollwert eingeführter Waren ist nach Artikel 29 ZK grundsätzlich der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.

Kann der Zollwert nicht nach Artikel 29 ZK ermittelt werden, so ist er gemäß Artikel 30 Absatz 1 ZK in der Reihenfolge des Absatzes 2 Buchstaben a) bis d) des Artikels 30 ZK zu ermitteln, und zwar nach dem jeweils ersten zutreffenden Buchstaben mit der Maßgabe, dass die Inanspruchnahme der Buchstaben c) und d) auf Antrag des Anmelders in umgekehrter Reihenfolge erfolgt; nur wenn der Zollwert nicht nach einem bestimmten Buchstaben ermittelt werden kann, darf der nächste Buchstabe in der in diesem Absatz festgelegten Reihenfolge herangezogen werden.

Liegt – wie im Beschwerdefall – kein Transaktionswert vor, so gibt es eine Reihe weiterer Methoden, den Wert zu ermitteln ua auch die Schätzung iSd § 184 BAO.

Bei der vorgenommenen Schätzung hat sich die Abgabenbehörde am Zeitwert vergleichbarer, gebrauchter Beförderungsmittel und dem seinerzeitigen Kaufpreis laut Rechnung

0000000 der ***a.s.*** orientiert und ist zu einem Zollwert von EUR 5.400,00 für den Lastkraftwagen und EUR 3.600,00 für den Anhänger gelangt. Sie ist damit dem Antrag der Bf im Schreiben vom 2. Juli 2015 auf Berichtigung der Bemessungsgrundlagen gefolgt und hat den von der Bf selbst vorgeschlagenen Zollwert übernommen.

Ein zusätzlicher Abschlag mit der Begründung, das Beförderungsmittel wäre überwiegend in Georgien und Russland eingesetzt gewesen und aufgrund der schlechten Straßenverhältnisse überdurchschnittlich stark abgenutzt worden, kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil keinerlei Unterlagen über den tatsächlichen Verwendungsort vorgelegt worden sind.

Die Schätzung des Zollwertes ist vom Bundesfinanzgericht nicht zu beanstanden und wäre man auch bei analoger Anwendung der in der Beschwerde erstmalig angesprochenen Absetzung für Abnutzung (AfA) zu keinem für die Bf günstigeren Ergebnis gelangt.

§ 108 Abs 1 erster Satz ZollR-DG idmF lautet:

„Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschild nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschild gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschild und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschild und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschild, an Säumniszinsen angefallen wäre.“

Die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs 1 ZollR-DG für den Zeitraum 23. Mai 2015 bis 15. Juli 2015 erweist sich als unrichtig, weil für die Zollschild eine Barsicherheit geleistet worden war. Eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG kommt daher nur für den Zeitraum zwischen der Zollschildentstehung (23. Mai 2015) und dem Zeitpunkt der Sicherheitsleistung

(28. Mai 2015) in Betracht.

§ 80 Abs 1 ZollR-DG betreffend die Erhebung von Säumniszinsen ist sinngemäß anwendbar, das bedeutet, dass eine Abgabenerhöhung nur vorzuschreiben ist, wenn die Verspätung der buchmäßigen Erfassung mehr als fünf Tage beträgt, was hier nicht der Fall ist.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher hinsichtlich der Abgabenerhöhung abzuändern.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall – insbesondere im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung - nicht erfüllt.

Innsbruck, am 31. August 2022