

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Michael Mathes und Mag. Laurenz Strebl, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Graz vom 11. Juli 2001, GZ. 700/13943/2001, betreffend Zollschuld, gemäß § 85c Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollIR-DG) entschieden:

- 1) Die angefochtene Berufungsvorentscheidung, in die auch der Spruch des Bescheides vom 7. Mai 2001, Zi. 700/10410/2001, übernommen ist, wird wie folgt ergänzt bzw. berichtigt:

Der erste Satz aus dem Bescheid vom 7. Mai 2001 lautet:

Für die Bf. ist nach Art. 204 Abs.1 Buchst. a 2. Halbsatz und Abs.3 Zollkodex (ZK) **in Verbindung mit Art. 859 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO, idF bis 30. Juni 2001) und Art. 213 ZK** und in Verbindung mit den §§ 2 Abs. 1 und 108 Abs. 1 ZollIR-DG am 2. Mai 2001 eine Abgabenschuld hinsichtlich des mittels Versandpapier Carnet TIR I.R.U. Nr. Y an das Hauptzollamt Graz angewiesenen Versandgutes

390 Kolli Folien und Schuhe mit einem Gewicht von 10.002,00 kg entstanden.

- 2) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet **abgewiesen**.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 ZollIR-DG iVm § 291 BAO ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den

gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes (HZA) Graz vom 7.5. 2001, Zl. 700/10410/2001, wurden der Bf. gemäß Art. 204 Abs.1 Buchst. a 2. Halbsatz und Abs.3 Zollkodex (ZK) iVm §§ 2 Abs.1 und 108 Abs.1 ZollR-DG Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt 33.961,25 € (= 467.317,00 ATS, und zwar 115.338,00 ATS an Zoll, 349.693,00 ATS an Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) sowie eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG in Höhe von 2.286,00 ATS) vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 11.6. 2001, zur Post gegeben am 20.6. 2001, brachte die Bf. über ihre Rechtsvertreter fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein. Darin wird unter Punkt 1. ausgeführt, dass die behördliche Beurteilung, dass die Ware durch A. infolge widerrechtlicher Abnahme des Raumverschlusses nicht unverändert gestellt worden sei, unrichtig ist, da die Nämlichkeit der Waren durch Beschreibung in den beigefügten Papieren festgestellt werden konnte und somit die Öffnung des Verschlusses ohne Auswirkungen blieb. Laut Pkt.2. der Berufungsschrift habe die Behörde nicht begründet, warum die Zollschuld aufgrund des behaupteten Verhaltens für die Bf. als Spediteur entstehe, wo doch gem. Art. 204 ZK diejenige Person Zollschuldner ist, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergebe. Die Zollschuld könne daher nur bei der Spedition K., welche die Öffnung des Verschlusses veranlasste oder bei Herrn A. selbst entstanden sein. A. sei von der Zollbehörde in Heiligenkreuz angewiesen worden, zur Spedition K. zu fahren. Dort habe man ihn angewiesen, seine Zollunterlagen herauszugeben sowie den Verschluss zu öffnen, wofür A. an die K. 700,- DM bezahlen musste. Da A. die Verschlussöffnung im Bereich der K. und auf deren Anweisung hin vornahm, habe die Spedition K. gegen die Pflichten aus dem Verfahren verstößen und daher sei die Zollschuld bei ihr entstanden. Aus Art. 204 ZK sei eine Zollschuld der Bf. nicht abzuleiten und somit rechtswidrig. Unter Punkt 3. wird hingewiesen, dass der vorgeschriebene Zoll von den Empfängerfirmen M.F. bzw. M.V. entrichtet worden sei. Der Warenempfänger in Frankreich

habe beim Zollamt in Straßburg einen Abgabenbetrag in Höhe von 22.372,- € an Zoll und Einfuhrumsatzsteuer entrichtet, eine nochmalige Verzollung in Österreich stelle eine unzulässige Doppelverzollung dar. Weiters wurde unter Pkt. 4. die Rechtmäßigkeit der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer in Abrede gestellt. Weder seien Rechtsgrundlagen für deren Vorschreibung angeführt, noch die Bemessungsgrundlage und die Art und Weise, wie die Steuerschuld berechnet wurde, erläutert. Es sei weiters unberücksichtigt geblieben, dass nur ein Teil der Warenlieferung in Österreich verbleiben sollte, die nach Frankreich zu liefernden Schuhe seien keine Leistungserbringung in Österreich und daher nicht steuerbelastet. Auch bezüglich der nach Österreich zu liefernden Waren liege ein Rechtsgeschäft zwischen der türkischen Verkäuferfirma K.A. und der österreichischen Firma M.V. vor und es sei die Einfuhrumsatzsteuer vom Steuerschuldner bereits bezahlt. Unter Pkt. 5 wird der Zinsenlauf ab 15.4. 2001 bestritten, da die Abgabenschuld frühestens am 2.5. 2001 entstanden sein konnte und die Bf. den Abgabenbescheid erst am 21.5. 2001 erhalten habe, somit eine Säumnis erst ab diesem Zeitpunkt vorliegen konnte.

Aus diesen Gründen sei der Bescheid vom 7.5. 2001 ersatzlos aufzuheben. An Beweismitteln wurden der Berufung beigelegt ein Gedächtnisprotokoll des A. vom 2.5. 2001, eine Zahlungsbestätigung vom 2.5. 2001 über 700,- DM, das französische Einfuhrpapier der Firma M.F., das Carnet TIR vom 28.4. 2001 und die Einfuhrbescheinigung zu Zl. XXXX.

Mit Berufungsvorentscheidung Zl. 700/13943/2001 vom 11.7. 2001 des HZA Graz wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde am 23.8. 2001 fristgerecht der Rechtsbehelf der Beschwerde gem. § 85c ZolIR-DG (idF 2001) aus den Gründen der Rechtswidrigkeit des Inhalts sowie der Rechtswidrigkeit infolge Verstoßes gegen Verfahrensvorschriften an den Berufungssenat erhoben. Geltend gemacht wurde, dass der Fahrer A. des Einschreiters vom Zollamt Heiligenkreuz unter Belassung des Nämlichkeitszeichens im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren zum Zolllager der Spedition K. angewiesen worden sei, wo das Fahrzeug am 2.5. 2001 bis 15.00 Uhr für die Verzollung bereitstand. Dann sei A. von der Spedition K. angewiesen worden, sämtliche Zollunterlagen zu übergeben sowie den Verschluss zu öffnen. Dieser Aufforderung sei A. nachgekommen und habe begonnen, die Waren im Lager zu entladen, weshalb beim Eintreffen des Zollorgans kurze Zeit später auch schon die Zollplombe entfernt war. Der Sachverhalt wurde aufgenommen und A. dazu befragt. Er habe dabei infolge mangelnder Sprachkenntnisse und seiner Nervosität den Vorfall nicht richtig und ausführlich beschrieben. Die nachfolgenden Untersuchungen der Zollbehörde haben ergeben, dass sämtliche Waren unverändert vorhanden waren. Zur Beweiswürdigung der erstinstanzlichen Behörde, dass die

ursprünglichen Aussagen des A. glaubwürdiger seien als das nachträglich vorgelegte abweichende Gedächtnisprotokoll wurde abermals gerügt, dass die Einvernahme unter erheblichen Sprachschwierigkeiten zustande gekommen sei und A. darüber hinaus die Einleitung eines Strafverfahrens fürchtete. Neben dem Gedächtnisprotokoll spräche es auch für den Einschreiter, dass sein LKW bereits mehrere Stunden im Lager der Spedition K. stand, ehe der Fahrer aufgefordert wurde, an die Rampe zu fahren und den Verschluss abzunehmen. Daher musste der Fahrer davon ausgehen, dass er von einem zuständigen Zollorgan bzw. einem zugelassenen Empfänger zur Verschlussabnahme aufgefordert wurde. Begeht wird daher die Feststellung, dass die Verschlussabnahme durch A. aufgrund einer Aufforderung durch die Spedition K. erfolgte sowie die Feststellung, dass die Verschlussabnahme nachweislich keine Auswirkungen auf das Zollverfahren hatte, da die gegenständlichen Waren unverändert der Bestimmungszollstelle gestellt und die Nämlichkeit aus den beigefügten Papieren festgestellt wurde, was auch aus dem bisherigen Vorbringen des Einschreiters hervorgehe. Dazu wird auch auf die Möglichkeit der vereinfachten Beendigung eines Versandverfahrens ohne zollamtliche Mitwirkung bei einem zugelassenen Empfänger hingewiesen. Bei dem Vorgang habe bei A. der Eindruck bestanden, dass die Spedition K. zur Abnahme des Zollsiegels befugt sei und den Weisungen von deren Mitarbeitern Folge zu leisten ist. Das Verfahren wurde durch den Einschreiter durch Übergabe der Waren an die Spedition ordnungsgemäß beendet, weshalb eine Zollschuld gemäß Art. 204 ZK infolge einer Pflichtverletzung bezüglich einer einfuhrabgabepflichtigen Ware nicht für den Einschreiter, sondern für die Spedition K. entstanden ist. Weiters entstehe selbst bei Vorliegen einer Pflichtverletzung eine Zollschuld gem. Art. 204 Abs.4 ZK (richtig: Abs.1) dann nicht, wenn sich die Verfehlung auf die vorübergehende Verwahrung oder das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt habe. Es werde also vom Gesetz bei lediglich formalen und heilbaren Formverstößen auf zollschuldrechtliche Konsequenzen verzichtet. Die in Art. 859 ZK-DVO aufgezählten Voraussetzungen für das Nichtentstehen einer Zollschuld lägen im vorliegenden Fall kumulativ vor. Denn das Entfernen der Plombe durch den Fahrer des Einschreiters sei keinesfalls ein Versuch, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, er sei ja zur Verzollung bei der Spedition K. erschienen. Auch liege eine grobe Fahrlässigkeit nicht vor, da A. davon ausging, dass die Spedition K. als zugelassener Empfänger zur Verschlussabnahme berechtigt war und dies auf deren ausdrückliche Weisung hin erfolgt sei. Der Einschreiter sei seit Jahren mit Menschen- und Warenbeförderung tätig und habe noch nie gegen Zollvorschriften verstoßen, der Vorfall in Österreich sei ausschließlich auf Sprachschwierigkeiten des Lenkers zurückzuführen. Darüber hinaus sei die Situation der Waren umgehend bereinigt

worden bzw. hatte die Verfehlung keine Folgen. Die Waren wurden durch das Eintreffen des Zollorgans bei der Spedition K. nachträglich gestellt und der Zollbehörde vorgeführt, sodass ihr der Zugriff auf die Ware zwecks zollamtlicher Prüfung ohne weiteres möglich war. Gerügt wird weiters, dass die Abgabenbehörde I. Instanz dem Einschreiter nicht nur den Einfuhrzoll, sondern auch die EUSt mit der Begründung vorgeschrieben habe, dass die Zollschuld gem. Art. 215 ZK an dem Ort entstehe, an welchem der Tatbestand verwirklicht wird, der die Zollschuld entstehen lässt. Dies begründe nicht, warum der Spediteur Steuerschuldner geworden ist, sondern nur, dass für eine allfällige Zollschuldeinhebung das Hauptzollamt Graz zuständig sei. Für einen Teil der Warenlieferung, nämlich die Schuhe, sei der Leistungsempfänger die französische Fa. M.F., wie aus den beigelegten Papieren ersichtlich war. Somit sei bezüglich dieses Teiles der Waren in Österreich keine Leistung erbracht worden und daher hier auch keine Steuerschuld entstanden. Hinsichtlich der nach Österreich zu liefernden Waren ist die Fa. M.V. Leistungsempfängerin der von der türkischen Fa. K.A. an sie verkauften Waren. Die EUSt sei vom Steuerschuldner bereits bezahlt, sodass die Vorschreibung der EUSt zu Unrecht erfolgte. Weiters sei es nicht nachvollziehbar, warum das HZA Graz als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Zolls den Betrag 134.043,32 ATS heranziehe, als Bemessungsgrundlage für die EUSt jedoch den Betrag 150.260,23 ATS, während nach § 5 UStG 1994 der Umsatz bei der Einfuhr nach dem Zollwert der eingeführten Waren berechnet wird. Der zur Anwendung gebrachte Regelzoll werde ebenfalls ausdrücklich bestritten.

Zum Beweis der geltend gemachten Beschwerdepunkte wurde das Gedächtnisprotokoll des A. vom 2.5. 2001 angeführt und dessen (zusätzliche) zeugenschaftliche Aussage angeboten.

Beantragt wurden in der Beschwerdeschrift die ersatzlose Aufhebung der Berufungsvorentscheidung des HZA Graz vom 11.7. 2001 und die Aussetzung der Abgabeneinbringung gegen allfällige Sicherheitsleistung bis zur rechtskräftigen Entscheidung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde :

Bei einer durch die Fa. K. für den 2.5. 2001 beantragten Hausbeschauabfertigung wurde dem HZA Graz eine Unregelmäßigkeit bei einem Warentransport im Carnet TIR – Verfahren von der Türkei ins Zollgebiet der Europäischen Union bekannt.

Mit dem türkischen Sattelauflieger der Bf. mit dem Kennzeichen X. wurde durch deren Chauffeur A. unter dem Carnet TIR mit Nr. Y. ein aus zwei Teillieferungen bestehender

Warentransport durchgeführt. Befördert wurden 382 Packstücke Schuhe sowie 8 Paletten mit Polypropylenfolien. Die Schuhe wurden von der türkischen Fa. A.A. in I. an die französische Fa. M.F. in S. verkauft, eine Rechnung vom 27.4. 2001 über 693.122,- FRF lag bei. Die Polypropylenfolien wurden von der türkischen Fa. K.A. in I. an die österreichische Fa. M.V. in H. verkauft, eine Rechnung vom 26.4. 2001 über 19.776,- DM lag bei.

Als Verfahrensinhaber des Carnet TIR – Verfahrens (Titulaire du carnet) ist die Bf. in den Carnet TIR – Papieren eingetragen.

Die Warenlieferungen wurden gemäß den Aussagen des A. in der Niederschrift vom 2.5. 2001 von der türkischen Zollbehörde in I. am 28.4. 2001 zur Ausfuhr im Carnet TIR – Verfahren mit der Nr. Y abgefertigt und im Beisein von A. die Zollplombe mit der Nr. Z angelegt. Der Transport erfolgte über Bulgarien, Rumänien und Ungarn nach Österreich. Der türk. Zollverschluss wurde bei allen Grenzübertritten anerkannt, von der bulgarischen Zollbehörde wurde ein zusätzlicher Zollverschluss angebracht. Am 2.5. 2001 gelangte A. beim Zollamt Heiligenkreuz nach Österreich. Vom Zollamt Heiligenkreuz als Durchgangszollstelle wurde der Transport unter Belassung der Zollverschlüsse unter der Zahl XXXX nach Graz angewiesen. Er begab sich zur Spedition K. bei Graz, wo er umgehend mit den Zollpapieren (Carnet TIR und Frachtbrief) im Büro vorstellig wurde. Eine Angestellte übernahm die Unterlagen und teilte mit, dass er 700,- DM zu bezahlen hätte. Da er nicht gut deutsch spreche und nicht wusste, wofür er 700,- DM bezahlen solle, hielt er telefonische Rückfrage beim Frächter in der Türkei und erhielt die Auskunft, dass er die 700,- DM für die Abfertigung von seinem Fahrtgeld bezahlen müsse. Weiters wurde ihm mitgeteilt, dass er nach erfolgter Verzollung der für Österreich bestimmten Ware den Rest weiter nach Frankreich bringen muss. Die Angestellte der Firma K., Fr. G., habe ihm zu verstehen gegeben, dass der Zoll gegen 15.00 Uhr eintreffen werde und er bis dahin im LKW warten solle.

Als ein Zollorgan des HZA Graz nach 15.00 Uhr bei der Spedition K. eintraf, wurde festgestellt, dass die Zollverschlüsse bereits abgenommen waren und der LKW mit geöffneter Ladetüre zur Rampe gestellt worden war.

Da der Verdacht eines Finanzvergehens nach § 48 Abs.1 lit.a FinStrG bestand, wurde mit A. als Verdächtigem eine Niederschrift aufgenommen. A. wies eingangs darauf hin, dass er der deutschen Sprache nicht mächtig sei und ersuchte um Beziehung eines Dolmetschers. Als solcher fungierte mit Einverständnis des A. Dr. I. K. Nachdem man A. eröffnet hatte, dass gegen ihn der Verdacht des Finanzvergehens der vorsätzlichen Verschlussverletzung bestehe, gab er zu Protokoll, seit 7 Jahren den Beruf eines Kraftfahrers im internationalen

Transportverkehr auszuüben, wobei er hauptsächlich die Strecke Türkei - Deutschland befährt. Grenz- und Zollabfertigungen seien ihm daher geläufig, er verstehe auch den Sinn eines Zollverschlusses. In der letzten Aprilwoche erhielt er von seiner Firma Bf. den Auftrag, Schuhe für Frankreich und Polypropylenfolien für Österreich zu laden. Von der Firmenleitung wurde ihm das Carnet TIR übergeben, mit dessen Vorlage er bei der türk. Zollbehörde die Ausfuhrabfertigung beantragte. Danach schilderte A. den Warentransport bis zur Fa. K. in Österreich (siehe vorvoriger Absatz).

Zur Aufklärung des Sachverhalts wurde die niederschriftliche Einvernahme des A. unterbrochen und Fr. G., die Leiterin der Zollabteilung der Fa. K., als Zeugin gem. §§ 102 ff FinStrG einvernommen. Sie führte aus, dass der türk. Fernfahrer A. am Vormittag des 2.5. 2001 auf dem Areal der Fa. K. eintraf. Er war nicht voravisiert noch lag ein Auftrag seitens der Warenempfänger vor. Bei Durchsicht der von A. übergebenen Papiere konnte sie ersehen, dass einer der Warenempfänger die österr. Fa. M.V. war, für die die K. regelmäßig Verzollungen abwickelt, und der andere eine französische Firma war. Nach telefonischer Rückfrage bei der M.V. wurde von dieser an die K. der Auftrag erteilt, die Folienwaren einer Verzollung zuzuführen (von der K. wurde daraufhin für die Folienwaren ein zollrechtliches Anmeldepapier unter Zl. XXXX vorbereitet und die Verzollung für die am Nachmittag vorgesehene Hausbeschau eingeplant). Die Kostenfrage wurde mit dem türkischen Frächter abgeklärt, wobei nach dortiger telefonischer Rückfrage der Fahrer angewiesen wurde, die 700,- DM an die K. zu bezahlen. Der Fahrer wurde angewiesen, bis zum Eintreffen des Zollbeamten um ca. 15.00 Uhr zu warten. Diese Maßnahme wurde auch telefonisch einer Dame von der türk. Frächterfirma, die in gutem Deutsch sprach und die auch nochmals mit dem Fahrer gesprochen hatte, mitgeteilt. Zwischen 15.00 und 15.15 Uhr sei der Fahrer wieder bei ihr - Fr. G. - im Büro erschienen und habe weitere Weisungen erbeten. Da das Eintreffen des Zollbeamten unmittelbar bevorstand, gab sie ihm zu verstehen, dass er den LKW an einen freien Platz im Bereich der Rampe stellen soll. Sonstige Weisungen habe sie ihm nicht erteilt, insbesondere habe sie ihn weder aufgefordert, das Zollblei abzunehmen noch mit der Entladung zu beginnen. Auch habe sie der LKW - Fahrer nicht gefragt, ob er das Zollblei abnehmen solle. Er habe mit ihr kein Gespräch geführt, sie war aber, obwohl der Fahrer nicht perfekt deutsch sprach, der Meinung, dass er ihre Anweisungen verstanden hatte. Er habe danach umgehend das Büro verlassen und in weiterer Folge den LKW zur Rampe gestellt. 10 Minuten später sei sie von Herrn B. von der Inlandsabteilung angerufen worden, der ihr mitteilte, dass an der Rampe bei einem LKW die Ladetüren offen sind und die Ware entladen wird. Sie habe daraufhin B. gebeten, dem Fahrer mitzuteilen, die Entladung einzustellen und

das Eintreffen eines Zollorgans abzuwarten. Nach Eintreffen des Zollorgans habe sie den Vorfall geschildert und ihm sämtliche Zollpapiere übergeben. Die Zeugin betonte nochmals, dass sie keinerlei Weisungen zur Entfernung der Zollplombe gegeben hatte, denn sonst hätte sie schon am Vormittag die Entladung beginnen lassen. Vielmehr habe sie sowohl der türk. Firma als auch dem Fahrer mitgeteilt, dass der Zollbeamte erst am Nachmittag eintreffen wird und mit der Entladung bis dahin zugewartet werden muss.

In der fortgesetzten Niederschrift wurde A. mit den Aussagen der G. konfrontiert. A. bestätigte, dass er kurz nach 15.00 Uhr das Büro von Fr. G. wieder aufgesucht und sie ihm mitgeteilt hatte, mit dem LKW einen freien Platz an der Rampe zu suchen. Ansonsten habe er keine Weisungen erhalten. Er habe das so aufgefasst, dass das Eintreffen des Zollorgans unmittelbar bevorstand und er nicht nur den LKW zur Rampe stellen, sondern auch den Zollverschluss abnehmen und die Ladetür öffnen solle. Es habe ihn Fr. G. aber nicht zur Abnahme des Zollverschlusses ausdrücklich aufgefordert und er habe auch diesbezüglich nicht gefragt. Das Entfernen des Zollverschlusses sei schon deshalb notwendig, weil er den Sattelauflieder ohne Öffnen der Ladetüren nicht zur Rampe stellen könne und dies wiederum nur nur bei vorheriger Abnahme der Zollplombe möglich sei. Aufgrund zahlreicher früherer Abfertigungen ging er so vor, dass er zu seinem LKW ging, den türk. und bulgar. Zollverschluss abnahm, die Ladetüren öffnete und den Sattelauflieder zur Rampe schob. Nachdem er die erste Verpackungsrolle auf die Rampe gestellt hatte, wurde er von einem Angestellten der Spedition K. aufgefordert, mit dem Entladen sofort aufzuhören, dem er unverzüglich nachkam. A. betonte, das Zollblei nicht im Bewusstsein eines Zollvergehens abgenommen zu haben, sondern weil er glaubte, aufgrund der Weisung von Fr. G. dazu berechtigt zu sein. Er wies auch darauf hin, den Verschluss erst unmittelbar vor Eintreffen des Zollorgans und im Bereich der Spedition abgenommen zu haben, sodass er keine Ware entfernen oder verheimlichen konnte.

Da das Zollorgan von einer Verfehlung bzw. Zollschuldentstehung im Sinn des Art. 204 ZK ausging, wurde das von der Fa. K. für die Abfertigung der Folienwaren gem. Art. 201 ZK vorbereitete Anmeldepapier nicht angenommen und die gesamte Warenladung, also Folien und Schuhe, per Bescheid an die Bf. vom 7.5. 2001 verzollt.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurde von A. ein Gedächtnisprotokoll über den Vorfall vom 2.5. 2001 nachgereicht, in dem er neuerlich den Transportvorgang von der Türkei nach Österreich ausführt. In Österreich sei er zur Adresse Entladestelle gefahren, wo man ihn für die Zollabfertigung zum Zolllager der Spedition K. schickte. Dort habe er einer Dame um ca. 11.00 Uhr die Zollunterlagen gegeben und 700,- DM bezahlt, dann hat man ihm gesagt, dass

er bis 15.00 Uhr warten solle. Um 15.00 Uhr sei dieselbe Dame gekommen und habe gesagt, er soll das Lager anfahren und die Tür öffnen, was er daraufhin auch tat. Danach hat der Zollbeamte beanstandet, warum das Siegel schon abgenommen sei. Daraufhin habe er, A., geantwortet, dass er sich gemäß dem Hinweis der Dame verhalten hatte. Danach wurde mit Hilfe eines Dolmetschers ein Protokoll aufgenommen. Man habe ihn einen Tag lang warten lassen, erst am nächsten Tag habe er um 14.00 Uhr die Unterlagen zurückerhalten und sei nach Frankreich weitergefahren.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Für grenzüberschreitende Warenbeförderungen unter zollamtlicher Aufsicht, die auf der Straße erfolgen, kann das Versandverfahren gemäß dem "Zollabkommen über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR" (TIR – Abkommen), BGBI. Nr. 112/1978, in Anspruch genommen werden. Das Abkommen sieht den Transport der Waren unter Mitführung des Warenmanifests unter Raumverschluss (z.B. Art. 24, 25 u. 35) vor. Soweit sich das Versandverfahren im Zollgebiet der Europäischen Union abspielt, ist es gem. Art. 91 Abs.2 Buchst. b) ZK eine Variante des externen Versandverfahrens und es kommen die diesbezüglichen Bestimmungen des Zollkodex, der Zollkodex – Durchführungsverordnung und des ZollR-DG darauf zur Anwendung. So trifft den Carnet – Inhaber so wie den Hauptverpflichteten (Art. 96 Abs.1 ZK) des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens insbesondere die Verpflichtung, die Waren fristgerecht unter Einhaltung der Vorschriften über das externe Versandverfahren und der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen.

Gemäß Art. 454 Abs.2 ZK-DVO werden bei Feststellung einer Zuwiderhandlung bei einem Transport mit Carnet TIR von dem betreffenden Mitgliedstaat die Zölle und andere gegebenenfalls zu entrichtende Abgaben gemäß den gemeinschaftlichen und innerstaatlichen Vorschriften erhoben.

Gemäß Art. 204 Abs.1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen

- a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergefürt worden ist, ergeben, oder
- b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Zollverfahren 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.

Gemäß Abs.2 entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, ...

Gemäß Abs.3 ist Zollschuldner 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.

Gemäß Art. 860 ZK-DVO betrachten die Zollbehörden eine Zollschuld als im Sinne des Art.204 Abs.1 ZK entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Art. 859 erfüllt sind.

Gemäß Art. 859 ZK-DVO (idF bis 30.6. 2001) gelten folgende Verfehlungen als solche im Sinne des Art. 204 Abs.1 ZK, die sich auf die Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben, sofern

- es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen;
- keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt;
- alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen :

1. die Überschreitung der Frist, vor deren Ablauf die Waren eine der im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens vorgesehenen zollrechtlichen Bestimmungen erhalten haben müssen, wenn eine Fristverlängerung gewährt worden wäre, sofern sie rechtzeitig beantragt worden wäre;
2. im Falle von Waren im Versandverfahren, das Überschreiten der Gestellungsfrist der Waren bei der Bestimmungszollstelle, sofern die Gestellung nachträglich erfolgt;
3. im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder im Zolllagerverfahren der Umstand, dass die Ware ohne vorherige Bewilligung der Zollbehörden Behandlungen unterzogen wird, wenn diese Behandlungen bewilligt worden wären, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre;

4. im Falle einer in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführten Ware die Verwendung dieser Ware unter anderen als den in der Bewilligung vorgesehenen Voraussetzungen, sofern diese Verwendung im gleichen Verfahren bewilligt worden wäre, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre;
5. im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren deren nicht bewilligter Ortswechsel, sofern die Ware den Zollbehörden auf Verlangen vorgeführt werden kann;
6. im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren das Verbringen dieser Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft oder in eine Freizone oder Freilager ohne Erfüllung der vorgeschriebenen Zollförmlichkeiten;
7. im Falle einer Ware, für die eine Abgabenbegünstigung aufgrund ihrer besonderen Verwendung gewährt worden ist, der Umstand, dass die Ware, die noch nicht der vorgesehenen Zweckbestimmung zugeführt worden ist, ohne Mitteilung an die Zollbehörden abgetreten wird, wenn
 - a) diese Abtretung in den Anschreibungen des Zedenten ausgewiesen ist und
 - b) der Zessionär Inhaber einer Bewilligung für die betreffende Ware ist.
8. im Falle einer Ware, die gemäß Art. 145 des Zollkodex unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden kann, der Umstand, dass bei der vorübergehenden Verwahrung dieser Ware oder bei der Inanspruchnahme eines anderen Zollverfahrens vor ihrer Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr ein Tatbestand nach Art. 204 Abs.1 Buchstaben a) und b) des Zollkodex vorliegt;
9. im Fall von regelmäßig durchgeführten Vorgängen der aktiven Veredelung, der Umstand, dass die Erneuerung der erforderlichen Bewilligung nicht beantragt wurde, obwohl alle Voraussetzungen für eine Erteilung der Bewilligung erfüllt waren.

Gemäß Art. 213 ZK sind bei einer Zollschuld, für die es mehrere Zollschuldner gibt, diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Gemäß Art. 215 Abs.1 ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt; ...

Gemäß Abs.3 sind für die buchmäßige Erfassung der Zollschuld im Sinne von Art. 217 Abs.1 ZK die Zollbehörden desjenigen Mitgliedstaates zuständig, in dem die Zollschuld entsteht oder als entstanden gilt.

Gemäß § 2 Abs.1 ZollIR-DG gilt das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, auch in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich oder innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereiches (§ 3 ZollIR-DG), einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 108 Abs.1 ZollIR-DG ist in Fällen der Entstehung einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder bei Nacherhebung einer Zollschuld nach Art. 220 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen (§ 80) angefallen wäre...

Gemäß § 6 Abs.1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner zur ungeteilten Hand i.S.v. § 891 ABGB, d.h., alle diese Personen schulden jeweils den vollen Abgabenbetrag. Zahlungen eines Gesamtschuldners kommen in diesem Ausmaß anderen Gesamtschuldner zugute.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Im vorliegenden Fall ist durch die eigenmächtige Verschlussabnahme durch A. eine Verletzung der Pflichten des Carnet TIR – Verfahrens bzw. des externen Versandverfahrens erfolgt, nämlich der Verpflichtung, die Versandware mit unverletzten Zollverschlüssen von der Abgangszollstelle zur Bestimmungszollstelle zu befördern, sodass der Zollschuldentstehungstatbestand des Art. 204 Abs.1 Buchst. a) 2. Fall verwirklicht wurde und die Zollschuld

gem. Abs. 3 dieser Bestimmung für den oder die Pflichteninhaber entsteht. Der Verfahrensinhaber des Carnet TIR – Verfahrens ist gemäß den von der türkischen Zollbehörde ausgestellten Papieren die Bf. Sie übernimmt damit die aus dem Verfahren sich ergebenden Verpflichtungen und Verantwortungen ungeachtet des Umstandes, dass sie sich für die Anmeldung und Durchführung des Verfahrens eines Erfüllungsgehilfen bedient, dessen Verhalten der Bf. zuzurechnen ist und der allenfalls bei einer Pflichtverletzung neben der Bf. ebenfalls zum Zollschuldner gem. Art. 204 Abs. 3 ZK wird. Demgemäß sowie nach §§ 2 Abs. 1 und 98 Abs. 1 Z. 3 u. Abs. 3 ZollR-DG wurden die Bf. als auch der Warenführer A. Zollschuldner für den gesamten Abgabenbetrag an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer sowie die Abgabenerhöhung nach Maßgabe des § 108 ZollR – DG, wobei die Bf. und A. für den Gesamtbetrag Gesamtschuldner nach Art. 213 ZK sind. Da die Zuwiderhandlung in Österreich erfolgte und festgestellt wurde, ist Österreich gem. Art. 454 ZK-DVO der für die Erhebung der Eingangsabgaben zuständige Mitgliedstaat.

Art. 204 Abs. 1 letzter Halbsatz ZK schließt das Entstehen einer Zollschuld dann aus, wenn es sich um eine Verfehlung minderen Grades handelt, die sich nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt hat. Es ist daher zu prüfen, ob die diesbezüglichen näheren Regelungen des Art. 859 ZK-DVO eine Heilung der begangenen Pflichtverletzung bewirken.

Dazu muss kumulativ neben den 3 normierten Voraussetzungen als 4. Voraussetzung erfüllt sein, dass eine der in den oben angeführten 9 Fallgruppen umschriebene Verfehlung vorliegt. Die rechtswidrige Abnahme eines Zollverschlusses ist im Fallkatalog der Heilungstatbestände des Art. 859 ZK-DVO nicht angeführt. Sowohl in der Judikatur als auch in der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass es sich um eine taxative, also abschließende Aufzählung handelt, die nicht durch rechtsanwendende Organe "verlängert" werden kann (z.B. EuGH 11.11. 1999, Rs C-48/98; Witte, Kommentar zum Zollkodex, 3. Aufl., Art. 204, Rz. 59). Da im materiellen Abgabenrecht die Rechtslage zum Zeitpunkt der Verwirklichung des abgabenrelevanten Sachverhalts zur Anwendung kommt (§ 4 Abs. 1 BAO), sind die durch die Verordnungen der Kommission Nr. 993/2001 vom 4.5. 2001 und Nr. 444/2002 vom 11.3. 2002, ABI. 2001 Nr. L 141/1 bzw. Nr. L 68/11, in denen in Art. 859 ZK-DVO Änderungen mit Wirkung ab 1.7.2001 vorgenommen wurden, nicht anzuwenden. Da somit eine Heilung der Pflichtverletzung i. S. d. Art. 859 ZK-DVO nicht in Betracht kommt, erübrigt sich ein Eingehen auf die übrigen 3 Voraussetzungen.

Da der Katalog der Heilungstatbestände in Art. 859 Z. 1 bis 9 ZK-DVO nur objektive Tatbestände umschreibt und keiner davon zur Anwendung kommt, erübrigt sich auch das Eingehen

auf subjektive Sachverhaltselemente, insbesondere den Einwand, A. habe vermeint, bei der Spedition K. als zugelassenem Empfänger zur Verschlussabnahme befugt zu sein.

Aufgrund der o.a. Bestimmungen entsteht die Eingangsabgabenschuld für A. als auch die Bf. als Gesamtschuldner jeweils in voller Höhe i.S. von Art. 213 ZK und ebenso die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung gemäß § 98 Abs.3 ZolIR – DG.

Zu dem in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Einwand, dass die Zollschuld nicht für die Bf., sondern für die Spedition K. entstanden sei, weil die Verschlussverletzung in den Betriebsräumen und auf Weisung einer Firmenangestellten erfolgt sei, bei der A. zudem aufgrund der Befugnisse eines zugelassenen Empfängers den Eindruck haben musste, dass sie zur Erteilung einer solchen Weisung befugt sei, ist Folgendes auszuführen:

Bezüglich des Vorfalls vom 2.5. 2001 wurde mit A. am selben Tag eine Niederschrift aufgenommen, bei der er zu Beginn darauf hinwies, dass er der deutschen Sprache nicht mächtig sei und daher um Beziehung eines Dolmetschers ersuche. Dem ist man nachgekommen, es war während der niederschriftlichen Einvernahme und der nach Einvernahme der Zeugin G. fortgesetzten Einvernahme des A. Dr. I. K. als Dolmetsch anwesend und hat das Protokoll ebenso wie A. und der Leiter der Amtshandlung unterfertigt. Es ist somit auszuschließen, dass es dabei aus rein sprachlichen Schwierigkeiten zu unrichtigen oder missverstandenen Festhaltungen gekommen ist. In der Niederschrift gab A. zu Protokoll, dass er seit 7 Jahren im internationalen Transportverkehr tätig sei, dass ihm Zollabfertigungen geläufig seien und er auch den Sinn eines Zollverschlusses verstehe. Die Angestellte der Fa. K., Fr. G., habe ihm um ca. 11.00 Uhr zu verstehen gegeben, dass "der Zoll" gegen 15.00 Uhr eintreffen werde und er bis dahin warten soll.

Zu diesem Vorgang wurde Fr. G. als Zeugin befragt. Nach Belehrung über die Rechte und Pflichten eines Zeugen, insbesondere die strafrechtlich geschützte Wahrheitspflicht (§ 289 StGB) führte sie u.a. in Übereinstimmung mit den Aussagen des A. aus, dass sie ihn angewiesen habe, bis zum Eintreffen des Zolls um ca. 15.00 Uhr zu warten und dass sie den A. weder aufgefordert hatte, den Zollverschluss abzunehmen noch mit der Entladung zu beginnen. Zwischen 15.00 und 15.15 Uhr sei der Fahrer wieder in ihrem Büro erschienen und habe weitere Weisungen erbeten. Da das Eintreffen des Zollorgans unmittelbar bevorstand, habe sie ihm zu verstehen gegeben, den LKW an einen freien Platz im Bereich der Rampe zu stellen, ihn aber weder aufgefordert, den Zollverschluss abzunehmen noch mit der Entladung zu beginnen. Es habe der LKW – Fahrer auch nicht danach gefragt, ob er den Zollverschluss abnehmen solle.

Mit den Aussagen der Zeugin konfrontiert, bestätigte A., dass ihm von G. gesagt worden sei, sich einen freien Platz an der Rampe zu suchen, er aber nicht zur Abnahme des Zollverschlusses aufgefordert worden sei und dass er diesbezüglich auch nicht nachgefragt habe. Er habe das aber so aufgefasst, dass er in Anbetracht des unmittelbar bevorstehenden Eintreffens des Zolls auch den Verschluss abnehmen solle, weil ja auch ein Zuschieben zur Rampe ohne ein Öffnen der Ladetüre und vorheriger Verschlussabnahme nicht möglich gewesen wäre. Kurz nach Beginn der Entladung war er dann von einem Angestellten der Fa. K. aufgefordert worden, mit dem Entladen sofort aufzuhören.

Aufgrund dieser übereinstimmenden und schlüssigen Aussagen ist erwiesen, dass die Verfehlung der unbefugten Verschlussabnahme dem Warenführer A. und nicht einem Mitarbeiter der Fa. K. zuzurechnen ist, sodass eine Einbeziehung der K. in den Kreis der Zollschuldner durch eine wie immer geartete Verfehlung nicht in Betracht kommt. Der relevante Kern der Sache ist durch die Vernehmungen hinreichend geklärt und es ist in Anbetracht der übereinstimmenden und schlüssigen Aussagen nicht zu ersehen, dass A. aus Nervosität unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hätte. In dieser Hinsicht ist der erstinstanzlichen Beweiswürdigung zu folgen, dass diese zunächst getätigten Aussagen der Wahrheit entsprechen und nicht das nachgereichte Gedächtnisprotokoll des A. mit der veränderten Version, es hätte eine Weisung der Dame gegeben, an das Lager heranzufahren "*und die Tür zu öffnen*" und dass er auf den Vorhalt des Zollbeamten, warum das Siegel schon abgenommen sei, "*auf einen Hinweis der Dame reagiert habe*". Eine nochmalige mündliche Erörterung des Sachverhalts ist somit nicht zielführend und konnte daher unterbleiben (§ 167 BAO). Dass die Aussagen unter Anwendung finanzstrafrechtlicher Bestimmungen eingeholt wurden, tut deren Heranziehung im Abgabenverfahren keinen Abbruch (§ 166 BAO).

Was die Art und Höhe der Abgaben anbelangt, entsteht infolge der Pflichtverletzung im Versandverfahren gem. Art. 204 Abs.1 Buchst. a) für die gesamte Ware nicht nur die Abgabenschuld für den Zoll, sondern gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG auch für die Einfuhrumsatzsteuer ungeachtet der steuerrechtlichen Möglichkeiten ihrer Weiterwälzung und des Vorsteuerabzugs bzw. des ohne weiteres Zollverfahren in ein anderes EU – Land erfolgten Weitertransports der Schuhe. Die Voraussetzungen für eine einfuhrumsatzsteuerbefreite Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung der für Frankreich bestimmten Ware gem. Art. 6 Abs. 3 UStG mit Vergabe einer Sonder-Umsatzsteueridentifikationsnummer lagen nach Auskunft des zuständigen Finanzamtes Graz – Stadt vom 9.8. 2004 nicht vor. Es

gab lediglich eine mit 27.1. 1998 gelöschte Steuernummer des Empfängers M.F. und eine mit 1.1. 2002 eröffnete Steuernummer der Bf.

Zur Berechnung der Höhe der Einfuhrumsatzsteuer ist auf die Regelungen des § 5 UStG zu verweisen. Gemäß Abs.1 dieser Bestimmung ist die Bemessungsgrundlage für die EUSt der Zollwert der eingeführten Waren. Diesem sind gem. Abs. 4 Z. 2 hinzuzurechnen der sich gemäß Zolltarif ergebende Zoll und gem. Z. 3 Nebenkosten wie Beförderungs-, Versicherungs-, Verpackungskosten, Provisionen und Maklerlöhne bis zum ersten Bestimmungsort im Gebiet eines Mitgliedstaates. Erst auf den um diese Posten vermehrten Zollwert ist der Umsatzsteuersatz anzuwenden. Zu der in der Beschwerdeschrift angeführten Abweichung, dass (bei den Folienwaren) als Bemessungsgrundlage für den Zoll 134.043,32 ATS, hingegen als Bemessungsgrundlage für die EUSt der Betrag 150.260,23 ATS herangezogen wurde, ist zu erläutern, dass zunächst der Zollwert derart ermittelt wurde, dass aus der beiliegenden Rechnung der Kaufpreis inklusive Fracht und Versicherung 19.776,- DM gem. Art. 29 ZK zu entnehmen war. Nach dem damaligen Umrechnungskurs entspricht das 139.134,63 ATS. Davon abgezogen wurden gem. Art. 33 Buchst. a) ZK die anteiligen Beförderungskosten nach deren Ankunft im Zollgebiet der Gemeinschaft in Höhe von 370,- € = 5.091,31 ATS , das ergibt als Zollwert den Betrag 134.043,32 ATS. Von diesem Betrag wurde laut Zolltarif der Zoll in Höhe von 8,3 % berechnet, das ergibt 11.125,60 ATS. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der EUSt ist gem. § 5 Abs. 4 Z.2 UStG der Zoll zu den 134.043,32 ATS zu addieren, ergibt 145.168,92 ATS. Dann sind zu diesem Wert gem. § 5 Abs. 4 Z.3 UStG die anteiligen Nebenkosten bis zum ersten Bestimmungsort im Gebiet eines Mitgliedstaates der EU in Höhe von 5.091,31 ATS hinzuzurechnen, das ergibt für die Folienwaren als EUSt – Bemessungsgrundlage den Betrag 150.260,23 ATS.

Die Eingangsabgabenschuld ist mit 2.5. 2001 entstanden und vom örtlich zuständigen Hauptzollamt Graz buchmäßig erfasst worden. Der Betrag ist zur Gänze offen (Stand des Abgabenkontos Nr. N. am 13.9. 2004), sodass der Einwand in der Beschwerdeschrift, die Einfuhrumsatzsteuer sei vom Steuerschuldner bereits bezahlt, unrichtig ist, zumal auch kein Schuldnerwechsel oder Schuldbeitritt einer anderen Person gem. § 79 Abs.1 ZollR-DG im Akt aufscheint. Auch geht der Einwand ins Leere, dass für einen Teil der Ware in Österreich keine Leistung erbracht wurde und daher hier keine Steuerschuld entstanden sein könne. Ausschlaggebend ist der Umstand, dass sich die durch die unbefugte Verschlussabnahme erfolgte Pflichtverletzung im Versandverfahren auf die gesamte vorhandene Ware bezieht und daher auch die gesamte Ware Grundlage für die Berechnung der Eingangsabgaben ist, ungeachtet des Umstandes, wohin die Teillieferungen anschließend gebracht wurden. Sollten

in Frankreich nochmals Eingangsabgaben entrichtet worden sein, wäre dies jedenfalls rechtsgrundlos erfolgt und – wie schon in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt – möglicher Gegenstand eines Erstattungsverfahrens gem. Art. 236 ZK.

In der Beschwerdeschrift wird die Rechtmäßigkeit der Anwendung des Regelzolls bestritten, es wäre vielmehr Zollfreiheit vorgelegen. Dieser Einwand nimmt darauf Bezug, dass für die Folienwaren eine Warenverkehrsbescheinigung vorlag, die den türkischen Ursprung dieser Waren bestätigt, weshalb kein Zoll zu erheben gewesen wäre. Das von der K. für die Abfertigung der Folienware vorbereitete Einheitspapier war entsprechend mit dem Zollsatz 0% ausgefüllt. Dazu ist anzumerken, dass das Zollrecht im Rahmen des Art. 212 a ZK auch bei geschehenen Unregelmäßigkeiten die Anwendung zolltariflicher Begünstigungen zulässt, dieser Begriff aber nicht etwa durch weite Auslegung die Einbeziehung von Ursprungsbegünstigungen miterfasst. Bei Entstehung einer Zollschuld gem. Art. 204 ZK ist eine Berücksichtigung des präferentiellen Ursprungs im Wege eines Erstattungs- bzw. Erlassantrages gem. Art. 239 ZK iVm Art. 900 Abs. 1 Buchst. o) ZK-DVO möglich, worauf schon im Erstbescheid vom 7.5. 2001 hingewiesen wurde (vgl. Witte, Zollkodex Kommentar, 3. Aufl., Art. 212 a, Rz. 20).

Gemäß obigen Ausführungen liegt eine Gesamtschuldnerschaft des Inhabers des Carnet TIR – Verfahrens, der Bf., und des Warenführers A. gem. Art. 213 ZK vor. Im Gemeinschaftsrecht wird der Begriff der Gesamtschuld nicht näher ausgeführt, sodass die einzelstaatlichen Regeln, also § 6 Abs.1 BAO, heranzuziehen sind. Bei der Entscheidung, einen Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, hat die Zollbehörde begründetes Ermessen gem. § 20 BAO zu üben. Zu einer solchen Ermessensübung lassen die erstinstanzlichen Entscheidungen jegliche Ausführungen vermissen, sodass sie gem. § 289 Abs. 2 BAO in der vorliegenden Berufungsentscheidung vorzunehmen ist:

Ermessensentscheidungen sind innerhalb der gesetzlich gezogenen Grenzen nach Billigkeit (Bedachtnahme auf die Interessen der Partei) und Zweckmäßigkeit (Bedachtnahme auf die öffentlichen Interessen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im externen Versandverfahren bzw. im Carnet TIR – Verfahren zunächst die besonders starke Stellung des Verfahrensinhabers und sein im Vergleich zum Warenführer stärkerer wirtschaftlicher Bezug zu dem Vorgang zu beachten. Es ist der Verfahrensinhaber, der das für den Transport zugrunde liegende Rechtsgeschäft mit detaillierten Regelungen abschließt, den Antrag auf Durchführung des Zollverfahrens bei der

Zollbehörde stellt bzw. durch einen Vertreter stellen lässt, den Transport für seine Rechnung durchführt bzw. durchführen lässt und sich für die Abwicklung des Vorganges des Warenführers als von ihm ausgewählten Erfüllungsgehilfen bedient. Es ist der Verfahrensinhaber, dem die Beförderung der Waren unter zollamtlicher Überwachung anvertraut ist und der damit die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens übernimmt – einschließlich des damit verbundenen Risikos, als Abgabenschuldner auch für fremdes Fehlverhalten einstehen zu müssen, wie es im vorliegenden Fall verwirklicht ist. Auch ein Vergleich zu dem weitgehend ähnlich dem Carnet TIR- Verfahren gestalteten externen gemeinschaftlichen Versandverfahren (Art. 91 Abs. 2 Buchst. a) lässt anhand der Textierung des Art. 96 ZK eine verschiedene Gewichtung der Verpflichteten erkennen, wenn zunächst in Abs. 1 die Verpflichtungen des Hauptverpflichteten normiert werden und in Abs. 2 lediglich "unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Abs. 1 *auch* der Warenführer" und eventuell der Warenempfänger in die Pflicht genommen werden. Diese besondere Stellung des Verfahrensinhabers, für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens und die Entrichtung der Abgaben - auch durch Besicherung bzw. Stellung eines Bürgen – zu garantieren, lässt in der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes von einer *Garantenstellung* des Hauptverpflichteten und dessen primärer Heranziehung zur Abgabeleistung sprechen (z.B. Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 2004 Nr. 8, S.273 f und die dort angeführte BFH – Judikatur).

Unter dem Zweckmäßigkeitsspekt ist vordergründig auf die Einbringung bzw. Einbringlichkeit der Abgaben zu achten. Hierbei ist davon auszugehen, dass die im internationalen Transportgewerbe tätige Bf. im Vergleich zum eingesetzten LKW – Chauffeur der wirtschaftlich leistungsfähigere Zollschuldner ist, zumal sich der Chauffeur in einem Lohn – Abhängigkeitsverhältnis zur Bf. befindet.

Unter Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssargumente ist im Rahmen des Auswahlermessens die Bf. spruchgemäß zur Leistung der Eingangsabgabenschuld heranzuziehen.

Bezüglich der Korrektur des ersten Satzes des Bescheides vom 7.5. 2001 ist anzumerken, dass neben der Einfügung weiterer Rechtsgrundlagen der Passus "T1 ... externes gemeinschaftliches Versandverfahren " gestrichen wurde. Dies zur Klarstellung, dass es von der Türkei bis nach Graz ein durchgehendes Versandverfahren Carnet TIR gab und nicht etwa ab dem Zollamt Heiligenkreuz ein neu eröffnetes oder zusätzliches T1 – Verfahren. Das Zollamt Heiligenkreuz fungierte im Carnet TIR – Verfahren mit Nr. Y als Durchgangszollstelle und hat das Passieren durch Anführung der ZI. XXXX auf dem Warenmanifest bestätigt.

Wien, 22. Oktober 2004