

GZ. ZRV/0163-Z1W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Alexandra Kindshofer, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Innsbruck vom 2. Juli 2002, GZ. 800/14948/2001, betreffend Zollschuld, gemäß § 85 c Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

- 1) Im ersten Satz des Spruches des Bescheides des Hauptzollamtes Innsbruck vom 16. Oktober 2001, GZ. 800/90331/3/2001, der in die angefochtene Berufungsvorentscheidung übernommen wurde, wird die Wortfolge " ist gemäß Art. 203 Abs.1 des Zollkodex der Europäischen Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit Art. 203 Abs.3, 1. Gedankenstrich ZK"

ersetzt durch die Wortfolge

"ist die Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 202 Abs.1 Buchstabe a) und Abs. 3, 1. Gedankenstrich des Zollkodex der Europäischen Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit Art. 234 Abs.2 Zollkodex – Durchführungsverordnung (ZK-DVO)"

sowie die Wortfolge " durch den Obgenannten der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden"

ersetzt durch die Wortfolge

"durch den Obgenannten vorschriftswidrig verbracht wurden".

Weiters wird aus dem ersten Satz des Bescheides vom 16. Oktober 2001 der Passus "in Verbindung mit Art. 213 ZK" **gestrichen**

sowie

"Art. 214 Abs.2 ZK" **ersetzt** durch " Art. 214 Abs.1 ZK".

2) Die Eingangsabgaben werden mit **58,33 %** des bisherigen Wertes **neu festgesetzt**, nämlich (die Euro – Werte sind gemäß § 204 Abs.1 BAO auf Ganze gerundet)

Zoll **293,- €** (entspricht 4.035,85 ATS statt bisher 6.919,- ATS)

Einfuhrumsatzsteuer **59,- €** (entspricht 807,87 ATS statt bisher 1.385,- ATS)

Gesamtbetrag **352,- €** (entspricht 4.843,72 ATS statt bisher 8.304,- ATS)

3) Die in der Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2002 festgesetzte Abgabenerhöhung wird mit **58,33 %** des bisherigen Wertes **neu festgesetzt**, nämlich (der Euro – Wert ist gemäß § 204 Abs.1 iVm § 3 Abs.1 BAO auf Ganze gerundet)

Abgabenerhöhung **6,- €** (statt bisher 10,02 €)

4) Der letzte Satz im Spruch der Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2002 " Von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung des Differenzbetrages von € 3,00 wird im Grunde des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe c ZK iVm Art. 868 Unterabsatz 2 ZK-DVO und § 2 Abs.1 ZolIR-DG Abstand genommen " wird **gestrichen**.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZolIR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (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 unter-

schrieben 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) Innsbruck vom 16. Oktober 2001, ZI. 800/90331/3/2001 wurde dem Bf. gemäß Art. 203 Abs.1 iVm Abs.3, 1. Gedankenstrich Zollkodex (ZK), Art. 213 ZK und § 2 Abs.1 ZollR-DG gemäß Art. 214 Abs.2 ZK eine Eingangsabgabenschuld in Höhe von 8.304,- ATS = 603,48 € (6.919,- ATS an Zoll und 1.385,- ATS an Einfuhrumsatzsteuer) sowie gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 96,- ATS = 6,98 € für die am 22. Juli 2001 erfolgte Einfuhr von 1.200 kg Zucker aus der Schweiz (Samnauntal) ins Zollgebiet der Europäischen Union vorgeschrieben. Begründet wurde die Abgabenvorschreibung im Wesentlichen damit, dass die bestehende Reisefreigrenze in Höhe von 2.400,- ATS, die einer importierten Zuckermenge von 300 kg entspricht, weit überschritten ist und daher Anlass zur Besorgnis bestehe, dass es sich um eine Zuckereinfuhr zwecks Fütterung von 60 Bienenvölkern, somit eine Einfuhr mit kommerziellem Charakter handle und daher die gesamte Zuckermenge zu verzollen sei. Die Kumulierung der Reisefreigrenzen für die 5 Insassen des Fahrzeugs sei dabei nicht zulässig.

Der Bf. er hob mit Schreiben vom 26.10. 2001 gemäß Art. 243 ZK fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung und führte darin aus, dass bei fünf im Fahrzeug reisenden Personen ein Pro-Kopf-Zuckereinkauf von 240 kg vorliegt und sich die Reisenden damit jeweils innerhalb des durch Art. 45 Zollbefreiungsverordnung (ZBefrVO) gesetzten Rahmens der Reisefreimenge bewegten. Es würde im bekämpften Bescheid entgegen Art. 45 ZBefrVO ein kommerzieller Charakter für die Verwertung dieser Zuckermenge unterstellt und die gesamte Menge nur auf eine Person reduziert. Gerügt wurde weiters der Umstand, dass die Zollbeamten einen Erledigungsentwurf zu einer Verfügung der Finanzlandesdirektion (FLD) für Tirol mit der GZ. N. vollzogen hätten, die am 26.7.2001 "rechtskräftig zum Erlass wurde" und daher auf den Anlassfall nicht anzuwenden wäre. Die Reisenden hätten sich nach Treu und Glauben auf Art. 45 ZBefrVO gestützt verhalten. Aus diesen Gründen wäre der Bescheid aufzuheben.

In einem ergänzenden Schreiben vom 6.3. 2002 der nunmehrigen Rechtsvertreterin des Bf. wurde ausgeführt, dass von der Zuckermenge im Ausmaß von 1.200 kg der Bf. nur 300 kg für seine Hobby-Imkerei gekauft habe. Die ebenfalls im PKW des Bf. anwesende Frau R.K. sei auch Hobby-Imkerin und habe für sich ebenfalls 300 kg eingekauft. Beide Personen betreiben die Imkerei als Liebhaberei ohne Gewinnerzielungsabsicht und seien im Bienenzuchtverein B. als Mitglieder eingetragen. Bei der Besuchsfahrt des Bf. zu einem Bekannten im Sellrain –Tal wollten die beiden Hobby-Imker auf der Rückfahrt im Samnaun -Tal Zucker für die Winterfütterung der Bienen ihrer jeweiligen Hobby – Imkerei mitnehmen. Die weiteren drei PKW – Insassen entschieden sich spontan vor Ort, ohne Einflussnahme durch die anderen Mitfahrer, ebenfalls Zucker im Ausmaß von je 200 kg einzukaufen, da noch Platz für den Transport war. Ebenso wie die Hobby – Imker hätten auch die drei anderen Insassen aus nichtkommerziellen Gründen den Zucker eingekauft. Deren anteilige Zuckermengen waren weder zur Weitergabe an den Bf. oder Frau R.K. gedacht, sondern nur für den persönlichen Ge- bzw. Verbrauch und als Geschenk für Dritte. Hintergrund war, dass es sich um die Ernte- und Einmachzeit handelte und auch schon Zuckermengen für die Backzeit vor Weihnachten gedacht waren. Es habe somit keine Person die Reisefreimenge überschritten und es sei daher für die im jeweiligen Reisegepäck der Insassen vorhandene Zuckermenge keine Zollschuld entstanden. Hingewiesen wurde auch auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.2. 1997, wonach die Begünstigung des abgabefreien Reiseguts auch – wie in diesem Fall – für auf Anhängern mitgeführte Waren gewährt werden kann. In sachenrechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, dass der Bf. an den nicht ihm gehörenden 900 kg weder Mitbesitz noch Fremdbesitz hatte, weil ihm die übrigen 4 Mitreisenden für ihre Portionen keine Sachherrschaft eingeräumt hatten bzw. der Bf. auch zu keinem Zeitpunkt eine Einwirkungsmöglichkeit auf die nicht ihm gehörenden 900 kg haben sollte. Vielmehr war jeder der fünf Insassen alleiniger Besitzer der ihm gehörenden Zuckermenge. Zitiert wurde in diesem Zusammenhang aus dem BFH – Urteil vom 6.10. 1998, AZ. VII R 20/98, HFR 1999, wonach ein im Fahrzeug anwesender PKW – Halter zwar einen allgemeinen Besitzwillen an allen Gegenständen habe, die sich in seinem PKW befinden, dass aber davon ausgenommen solche Gegenstände sind, die Mitreisende ersichtlich als ihr Gepäck in dem PKW mitbringen und in ihrem ausschließlichen Besitz halten wollen. An den Halter des PKW wird in diesem Fall kein Besitz – auch kein Mitbesitz oder Fremdbesitz – übertragen, weil ihm keine Sachherrschaft über die Gegenstände eingeräumt werden soll.

In dem Schreiben wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass der Erlass der FLD für Tirol GZ. N. nicht anzuwenden gewesen wäre, da er erst 4 Tage nach dem gegenständlichen Zuckerimport ergangen sei.

Mit der im Spruch angeführten Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und die Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG von 7,- € auf 10,02 € erhöht, da im Erstbescheid irrtümlich mit dem Zinssatz 4,64 % statt richtig 6,64 % gerechnet worden war. Von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung des Differenzbetrages in Höhe von 3,- € war gem. Art. 220 Abs.2 Buchst. c ZK iVm Art. 868 Unterabsatz 2 ZK-DVO und § 2 Abs.1 ZollR-DG Abstand genommen worden. Die Abweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass dem Bf. ursprünglich die Rechtslage zu Art.45 ZBefrVO offenbar nicht im Detail bekannt war und erst nach rechtsfreundlicher Beratung und unter nunmehriger Kenntnis der von der FLD Tirol vertretenen Rechtsansicht ein konstruierter Sachverhalt vorgebracht wurde, der unglaubwürdig und mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen sei. Es sei vielmehr der Bf. aufgrund der Aktenlage als gewerblich tätiger Imker einzustufen und von einer Einfuhr der gesamten Zuckermenge aus geschäftlichen Gründen auszugehen.

Gegen die am 9. Juli 2002 zugestellte Berufungsvorentscheidung wurde mit Schreiben vom 1.8. 2002, eingelangt im HZA Innsbruck am 7.8. 2002, fristgerecht der Rechtsbehelf der Beschwerde gem. § 85 c ZollR-DG an die Behörde 2. Instanz erhoben. Darin wurde unter Wiederholung der bisherigen Argumentation neuerlich betont, dass die beiden Hobby-Imker ihre Zuckermengen von jeweils 300 kg für die Winterfütterung ihrer Bienen verwenden wollten und die übrigen 3 Mitfahrer sich spontan entschlossen hätten, ihre jeweilige Reisefreimenge mit jeweils 200 kg auszunutzen. Zusätzlich wurde ausgeführt, dass in der BRD eine Steuerpflicht erst ab 166 Bienenvölkern eintritt. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wurde entgegengehalten, dass bei jemandem, der ab und zu Honig verkauft, nicht schon deshalb eine gewerbsmäßige Imkerei anzunehmen ist. Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt gegenüber den Kontrollbeamten erklärt, dass er 60 Bienenvölker habe und auch nicht, dass die gesamte Sendung sein Eigentum sei. Es sei auch nicht aus Erfahrung davon auszugehen, dass die Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit entsprechen. Der Umstand, dass nur eine Rechnung für die gesamte Zuckermenge ausgestellt war, müsse nicht bedeuten, dass die gesamte Zuckermenge für den Bf. bestimmt war, sondern es wurde nur aus Praktikabilitätsgründen so vorgegangen. Gerügt wurde, dass die Mitfahrer nicht befragt worden seien, welche die im Schreiben vom 6.3. 2002 vorgebrachten Argumente bestätigt hätten und somit ersichtlich geworden sei, dass es sich dabei keineswegs

um einen konstruierten Sachvortrag gehandelt habe. Der Bf. habe die Freigrenze von 350,- DM (bzw. 2.400,- ATS bzw. 175 €) nicht überschritten und sei weder für 300 kg noch für die Gesamtmenge Zollschuldner geworden. Aus diesen Gründen sei der Bescheid rechtswidrig und aufzuheben.

Mit ergänzendem Schreiben vom 16.1. 2003 wurde neuerlich vorgebracht, dass es sich um eine nicht kommerzielle Einfuhr gehandelt habe und zur Unterstützung auf einen in die Zoll-dokumentation unter Sachbereich ZK-1840, Pkt.1.3.2. zum Thema "Einfuhren ohne kommerziellen Charakter" (Art. 45 Abs.1 u. Abs. 2b ZBefrVO) eingearbeiteten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.9. 2001 hingewiesen, demzufolge eine Besorgnis zur kommerziellen Einfuhr erst dann bestünde, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von mehr als 175,- € einführt. Aus diesem Erlass wird dann folgende Passage zitiert: " Weist dieser (der Reisende, Anm.) aber nach bzw. macht im Falle der Unzumutbarkeit des Nachweises (§ 5 ZollR-DG) glaubhaft, dass der Zucker im gegebenen Umfang tatsächlich nur für den Eigenbedarf bestimmt ist, ist die Eingangsabgabenbefreiung zu gewähren. Der Umstand, dass bestimmte Waren im Drittland zu derart niedrigen Preisen erhältlich sind, sodass unter Ausnützung der Reisefreigrenze erfolgende Einfuhren zu einer Marktbeeinträchtigung führen könnten, ist bei der Beurteilung, ob Anlass zur Besorgnis einer kommerziellen Einfuhr besteht, außer Acht zu lassen. Diese Besorgnis kann nur vom jeweiligen Zollorgan unter Berücksichtigung der besonderen Umstände der konkreten Einfuhr aus der Sicht des Einführers (Reisenden) beurteilt werden (subjektive Merkmale ausschlaggebend). Im Rahmen der Reiseverkehrsprivilegierung wurde nämlich durchaus ins Auge gefasst, dass Reisende bei der Eingangsabgabenbefreiung nach Titel XI mitunter enorme finanzielle Vorteile lukrieren können. Zur Abwendung nachteiliger Folgen für Wirtschaftstreibende in Grenzregionen dient das Regime des Grenzverkehrs." Eben diese dargelegten und glaubhaft nachgewiesenen subjektiven Merkmale des Einführers seien es, aufgrund deren von einer kommerziellen Einfuhr nicht gesprochen werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 22.7. 2001 wurden bei der Ortschaft Pfunds 2 talwärts fahrende deutsche Fahrzeuge mit Anhänger, beladen mit Zuckersäcken, von Organen der Zollwachabteilung Landeck/Mobile Überwachungsgruppe angehalten und einer Zollkontrolle unterzogen. Aus der Anzeige der Zollwachabteilung Landeck an das HZA Innsbruck vom 9.8. 2001 ergibt sich folgender Ablauf:

Als erster wurde Herr D., der den PKW Kombi mit dem amtlichen Kennzeichen K1, mitziehend den offenen Kastenanhänger mit dem amtl. Kennzeichen K2, lenkte, Sohn des Bf. und wohnhaft in A., vom Zollorgan befragt, wo, für welchen Zweck und in welcher Menge der Zucker eingekauft worden sei. D. wies auf die insgesamt 5 Personen im Fahrzeug hin und dass sie im Samnaun 16 Säcke Zucker zu je 50 kg und 30 (richtig: 35 laut Rechnungszettel) Säcke zu je 25 kg, somit insgesamt 1.675 kg um 1.040 Schweizer Franken eingekauft hatten. Er sei Imker und verwende diesen Zucker als Futtermittel für die Bienen. Weiters wurde D. gefragt, wie viele Bienenvölker er habe und was er dem Zollbeamten beim Grenzübertritt gesagt habe. D. antwortete darauf, dass er 60 Bienenvölker habe. Dem Zollbeamten habe er gesagt, dass er den Zucker zur Bienenfütterung brauche; nach der Anzahl der Völker sei er nicht gefragt worden und er durfte daraufhin weiterfahren.

Ein Rechnungszettel über den Einkauf wurde vorgelegt.

Als zweiter Lenker wurde der Bf., wohnhaft in G., der den PKW mit dem behördlichen Kennzeichen K3, mitziehend den offenen Kastenanhänger mit dem Kennzeichen K4, lenkte und 48 Säcke Zucker zu je 25 kg, somit 1.200 kg mitführte, gleich befragt wie sein Sohn. Er wies auf die ebenfalls insgesamt 5 Personen im Fahrzeug hin, dass er 60 Bienenvölker habe und den Zucker zu deren Auffütterung verwenden wolle. Auch er wies einen Rechnungszettel über den im Samnaun erfolgten Einkauf dieser Zuckermenge um 768 Schweizer Franken vor.

Es wurden dann der Bf. und D. vom Zollorgan befragt, ob sie auch Honig verkaufen, worauf beide antworteten, dass sie Honig an private Personen verkaufen, aber auch an Großabnehmer, z.B. die Firma M. zu einem Preis von 6,- DM pro Pfund.

Der Bf. und D. wurden danach vom Zollorgan aufgeklärt, dass nach der Rechtsauffassung der FLD für Tirol eine abgabenfreie Einfuhr nicht möglich sei, es wurde aber von einer Abgabeneinhebung bzw. Sicherstellung Abstand genommen, da die Personen nicht ausreichend Bargeld bei sich hatten. Sie wurden darauf hingewiesen, dass es aufgrund des Rechtshilfeabkommens zwischen Deutschland und Österreich zu einer Abgabenvorschreibung kommen könnte.

Im Verlauf des weiteren Verfahrens gegen den Bf. – das Abgabenverfahren gegen D. wurde abgesondert weitergeführt – wurde der Bf. nach Ergehen des Erstbescheides am 16.10. 2001 und Einbringung der Berufung im Faxweg am 26.10. 2001 ab 22.1. 2002 rechtsfreundlich vertreten (Vollmachtsurkunde vom 9.1. 2002) und die Berufung mit o.a. Schreiben vom 6.3. 2002 ergänzt, weiters erfolgte die Verständigung der Tiroler Rechtsanwaltskammer von

der Ausübung der anwaltlichen Tätigkeit der Rechtsvertreterin in Österreich und die Benennung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten in Österreich gemäß den Bestimmungen der §§ 4 bzw. 6 des Bundesgesetzes über den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassung von europäischen Rechtsanwälten in Österreich.

Am 3.5. 2002 wurden gemäß § 143 Abs.1 BAO die Namen und Anschriften jener 4 weiteren Personen bekannt gegeben, die sich bei der Beanstandung am 22.7. 2001 im Fahrzeug des Bf. befunden hatten. Es handelte sich um Frau R.K. und deren 15-jährigen Sohn P.K., beide whft. in T., Fr. E.D., die Ehefrau des Bf., whft. in G. und den 11-jährigen R.S., whft. in S.

Im Internet scheint der Bf. als Mitglied des eingetragenen Vereins L. auf.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Gemäß Art. 45 Abs.1 ZBefrVO sind vorbehaltlich der Art. 46 bis 49 von den Eingangsabgaben befreit die aus einem Drittland eingeführten Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden, sofern es sich um Einfuhren ohne kommerziellen Charakter handelt.

Gemäß Abs.2 Buchst. a gelten im Sinne von Abs.1 als persönliches Gepäck sämtliche Gepäckstücke, die der Reisende bei seiner Ankunft im Zollgebiet der Gemeinschaft der Zollstelle gestellt ...

Gemäß Abs.2 Buchst. b gelten als Einfuhren ohne kommerziellen Charakter solche Einfuhren, die

- gelegentlich erfolgen und
- sich ausschließlich aus Waren zusammensetzen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushalts oder als Geschenk bestimmt sind; dabei dürfen die Waren weder ihrer Art noch ihrer Menge nach zu der Besorgnis Anlass geben, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt.

Gemäß Art. 47 ZBefrVO wird für andere als die in Art. 46 genannten Waren die Befreiung nach Art. 45 je Reisendem bis zu einem Gesamtwert von 175 ECU (entsprach im Jahr 2001 gem. Anhang 2 zu § 4 ZollR-DV dem Wert 2.400,- ATS) gewährt.

Gemäß § 87 Abs.1 ZollR-DG bedarf es für die Feststellung der Eingangsabgabenfreiheit eines Antrags. Die Feststellung erfolgt

1. in jenen Fällen, in denen

- a) für die Feststellung, ob die für die Verwirklichung des Tatbestandes maßgeblichen Umstände gegeben sind, Ermittlungen erforderlich sind, die nicht im Zuge der Abfertigung abgeschlossen werden können, oder
- b) der Antrag nicht in der Anmeldung gestellt wird,

mit gesonderter Entscheidung (§ 185 BAO, sogen. Grundlagenbescheid),

2. in allen übrigen Fällen durch die Annahme der Anmeldung.

Gemäß Abs. 4 dieser Bestimmung gilt bei Waren, die durch Willensäußerung nach Art. 233 ZK-DVO angemeldet werden, dies als Antrag auf Feststellung der Eingangsabgabenfreiheit und das Nichtätigwerden der Zollbehörde als Feststellung.

Gemäß § 19 ZollIR-DV ist in gewissen Fällen für die Feststellung der Eingangsabgabenfreiheit zwingend die Erlassung eines Grundlagenbescheides gem. § 87 ZollIR-DG vorgesehen, die Befreiungstatbestände des Titel XI ZBefrVO (Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden) sind in der Aufzählung nicht enthalten.

Gemäß § 5 ZollIR-DG liegt bei der Inanspruchnahme von zollrechtlichen Begünstigungen die Beweislast bei der Partei des Verfahrens. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 21 Abs.1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend.

Gemäß Art. 202 Abs.1 Buchst. a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 ZK. Gemäß Abs.2 entsteht die Zollschuld in jenem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig ins Zollgebiet verbracht wird. Gemäß Abs.3 sind Zollschuldner

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig ins Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünfti-

gerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Gemäß Art. 230 Buchst. a ZK-DVO können Zollanmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr für Waren zu nichtkommerziellen Zwecken, die im persönlichen Gepäck von Reisenden enthalten sind und die gemäß Kapitel I Titel XI der ZBefrVO abgabenfrei sind, durch eine Willensäußerung im Sinn des Art. 233 abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden. U.a. kann gemäß Art. 233 Abs.1 Buchst. a 2. Anstrich eine als Zollanmeldung geltende Willensäußerung in der Weise erfolgen, dass eine Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge passiert wird, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben.

Gemäß Art. 234 Abs.2 ZK-DVO gelten Waren als vorschriftswidrig verbracht (im Sinne von Art. 202 ZK), wenn sich bei einer Kontrolle ergibt, dass eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgt ist, ohne dass die verbrachten Waren die Voraussetzungen der Art. 230 bis 233 erfüllt haben.

Gemäß Art. 203 Abs.1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gemäß § 108 Abs.1 ZollIR-DG ist bei Entstehen einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 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.

Der Bf. stützt in der Berufungsschrift seine Meinung, dass im vorliegenden Fall keine Eingangsabgabenschuld entstanden sei, auf den Art. 45 ZBefrVO, gemäß dem er nach Treu und Glauben gehandelt habe und bei Vorhandensein von 5 Personen bei der mitgebrachten Zuckermenge eine Pro-Kopf-Menge von 240 kg vorliege, somit jede Person innerhalb der Reisefreimenge bleibe und zu Unrecht eine Einfuhr zu kommerziellen Zwecken unterstellt wurde. Im Übrigen dürfe auch der Erlass Gz. N. nicht rückwirkend zur Anwendung kommen. Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurde eine andere, nur teilweise glaubhafte Version (s.u.) der Zuordnung der Teilmengen an die Fahrzeuginsassen vorgebracht, wonach den beiden Hobbyimkern Bf. und R.K. jeweils 300 kg und den drei weiteren Mitfahrern jeweils 200 kg für deren Eigenbedarf zuzurechnen wären.

Es handelt sich bei der anstehenden rechtlichen Beurteilung nicht um eine Anwendung des (auch dem Abgabenrecht innewohnenden) Grundsatzes von Treu und Glauben, sondern um eine Interpretation des rechtlichen Gehaltes von Art. 45 ZBefrVO bzw. um die Frage, inwieweit

der vorliegende Sachverhalt unter diese Bestimmung subsumierbar ist. Der Bf. verkennt den Sinn dieser Bestimmung, wenn er vermeint, es genüge bei einer teilbaren Ware die bloß schematische Division durch die Anzahl der Reisenden oder eine andere gedanklich vorgenommene Aufteilung der Gesamtmenge auf die Reisenden, sodass es sich bei jeder Person rein rechnerisch "ausgeht", unterhalb der Reisefreigrenze von damals 2.400,- ATS (jetzt 175,- €) gem. Art. 47 ZBefrVO zu bleiben. Es ist vielmehr dennoch für jede Person, auch wenn sie eine Ware bzw. einen Warenanteil im Wert von weniger oder maximal 2.400,- ATS einführt, zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen des Art. 45 Abs.2 ZBefrVO kumulativ erfüllt sind, ob also eine bloß gelegentliche Einfuhr erfolgt und die Waren nur zum persönlichen Gebrauch oder Verbrauch oder als Geschenk bestimmt sind, wobei die Waren weder nach Art noch nach Menge zu der Besorgnis Anlass geben dürfen, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt.

Zu dem Einwand, dass der dem Bf. zur Kenntnis gebrachte Erlass GZ. N. vom 26.7. 2001 nicht rückwirkend zur Beurteilung des Sachverhaltes herangezogen werden dürfe, ist auszuführen, dass solche Erlässe (wenn sie von einer FLD kommen als *Verfügung* bezeichnet) eine innerbehördliche rechtliche Erörterung sind und den Parteien aufgrund der Abgabenvorschriften kein subjektives Recht zukommt, an einem solchen Diskussionsprozess teilzunehmen. Die Inhalte solcher Verfügungen werden nicht, wie Gesetze oder Verordnungen, im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und stellen daher keine allgemein verbindlichen, Rechte und Pflichten einräumende Normen dar, sie können nur im Rahmen der behördlichen Hierarchie- und Weisungsstruktur, etwa zwischen FLD und Zollamt, zu beachtende Rechtsinstrumente sein. Selbstverständlich hat aber die Partei das gesetzlich eingeräumte subjektive Recht, dass über ihre Angelegenheit durch einen mit Begründung versehenen Bescheid abgesprochen wird, wobei dann in den Bescheid die Ergebnisse solcher behördlicher rechtlicher Erwägungen einfließen und für die Partei überprüfbar werden. Sie kann die rechtliche Würdigung schließlich auch im Rechtsmittelweg an weisungsunabhängige Behörden herantragen, wie im vorliegenden Fall an den unabhängigen Finanzsenat und allenfalls in weiterer Folge an den Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshof, wobei alle diese Institutionen nicht mehr an die rechtliche Würdigung der Abgaben- und Rechtsbehelfsbehörde der 1. Stufe gebunden sind, sondern diese eben überprüfen sollen und eine von der 1. Instanz abweichende Rechtsansicht an deren Stelle setzen können.

Daher geht die Rüge des Bf. ins Leere, man hätte die Verfügung der FLD Tirol vom 26.7. 2001 nicht anwenden dürfen und es können hierbei auch Begriffe wie "Rechtskraft" und "Rückwirkung" nicht zur Anwendung kommen. Natürlich konnten die Behörden einen abga-

benrechtlichen Sachverhalt, der sich am 22.7. 2001 ereignet hatte, auch nach diesem Datum erörtern und das Ergebnis der rechtlichen Erwägungen im Bescheid vom 16.10. 2001 umsetzen. In dieser Hinsicht ist eine Rechtsbeeinträchtigung nicht erfolgt. Im Übrigen hat sich ja der Bf. auf eine der Kernaussagen dieser Verfügung, nämlich dass die Menge von 300 kg Zucker bei den damaligen Zuckerpriisen dem Freibetrag von 2.400,- ATS in etwa entspricht und daher bei Überschreiten dieser Menge die abgabenfreie Einfuhr jedenfalls nicht mehr möglich ist, selbst gestützt, indem er sich geradezu energisch bemüht, Einzelportionen von maximal 300 kg abzugrenzen. Inwieweit das rechtlich möglich bzw. im Rahmen der Beweiswürdigung glaubwürdig ist, wird im Folgenden erörtert.

Bezüglich des ins Treffen geführten Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.9. 2001 ist zu vermerken, dass er zwar ebenfalls nicht eine im Bundesgesetzblatt kundgemachte allgemeinverbindliche Norm gleich einem Gesetz oder einer Verordnung, sondern Rechtsinterpretation durch eine Behörde ist, die in einem durchzuführenden Verwaltungsverfahren durch die o.a. unabhängigen Institutionen überprüfbar ist. Es wird aber in Anbetracht des Umstandes der Veröffentlichung eines Erlasses in der in gedruckter oder elektronischer Form jedermann zugänglichen Zolldokumentation unter dem Aspekt des Vertrauenschutzes und im Rahmen der allgemein verbindlichen Normen zu beachten sein, dass er eine Direktive sowohl für die mit zollrechtlichen Belangen in Berührung kommenden Personen als auch für die im Weisungszusammenhang tätigen Behörden darstellt. Im vorliegenden Fall ist zu bemerken, dass im Schreiben vom 16.1. 2003 bei der Zitierung der Passage "Weist dieser aber Regime des Grenzverkehrs" gerade der 1. Satz dieses Absatzes nicht zitiert bzw. im Schreiben ungenau wiedergegeben ist. Während im Schreiben vom 16.1. 2003 ausgeführt wird, dass laut Zolldokumentations-Info eine Besorgnis zur kommerziellen Einfuhr "erst dann besteht, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von mehr als 175,- € einführt", lautet in der Zolldokumentation der betreffende 1. Satz: "Ein Grund zur Besorgnis besteht **beispielsweise** dann, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von 175 € einführt." Schon diese letztere Formulierung macht die Rechtsmeinung deutlich, dass 300 kg keine schematische Grenze ist, sondern dass auch jemand, der deutlich weniger als 300 kg Zucker einführt, dies aus kommerziellen Gründen tun könnte. Daher ist auch der Meinung beizupflichten, dass für jeden konkreten Einzelfall die subjektiven Merkmale zu beurteilen sind. Nur in diesem Sinn wird die folgende Würdigung vorgenommen, Aspekte einer allfälligen Marktbeeinträchtigung bleiben außer Betracht.

Als Erfordernis für eine Einfuhr ohne kommerziellen Charakter nennt Art. 45 Abs.2 Buchst. b ZBefrVO zunächst, dass die Einfuhr nur *gelegentlich* erfolgt. Da ein Hinweis auf eine mehrma-

lige Einfuhr durch die beteiligten Personen im Akt nicht zu ersehen ist, ist dieses Erfordernis erfüllt.

Weiters ist zu prüfen, ob die eingeführten Waren nur zum Eigenbedarf dienen und keine Besorgnis besteht, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt. In diesem Punkt ist bei den einzelnen Personen zu differenzieren:

Der Bf. selbst ist als gewerbsmäßiger Imker und die ihm zuzurechnende Zuckermenge als kommerzielle Einfuhr einzustufen. Bei der Beanstandung am 22.7. 2001 hat er gegenüber dem MÜG – Beamten konkrete Angaben betreffend seiner Tätigkeit als Imker gemacht. Die Zahl der Bienenvölker wurde mit 60 beziffert (in der handschriftlichen Mitschrift des MÜG – Beamten auf der Rückseite der Checkliste MÜG anlässlich des mit dem Bf. und D. geführten Gesprächs am 22.7. 2001 scheint die Notiz: "...Bienenfütterung zwischen 42 – 60 Bienenvölker...." auf) und es war von Honigverkauf an private Personen und fallweise an Großabnehmer mit konkreter Preisangabe und Nennung der Firma M. die Rede. Es wäre kein vernünftiger Grund zu finden, dass jemand solche konkreten Angaben machen würde, wenn sie nicht den Realitäten entsprächen.

Dem in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Argument, es müsse noch nicht Kommerz bedeuten, wenn jemand ab und zu Honig verkauft, kann man durchaus beipflichten, wenn sich eine solche Verkaufstätigkeit in kleinem Rahmen bewegt, immerhin wird auch im Steuerrecht von Liebhaberei gesprochen, wenn längerfristig gelegentliche Einnahmen den Aufwand nicht abdecken. Auch wenn bekanntermaßen die Verhältnisse in der Imkerei von Jahr zu Jahr deutlich variieren können und auch die zur Winterfütterung eingesetzte Zuckermenge noch keinen Schluss auf die später produzierte Honigmenge zulässt, muss man doch bei Haltung von auch nur 42 Völkern schon von einem gewerbsmäßig tätigen Imker ausgehen. So findet man z.B. im Brockhaus – Lexikon (in 24 Bd., Leipzig/Mannheim 2001) unter dem Stichwort "Honig" die Information, dass in Deutschland ein Bienenvolk im Durchschnitt 7 – 10 kg Honig pro Jahr produziert. In einem hieramts unter der Zi. ZRV/165-Z1W/2002 zu einem ähnlichen Sachverhalt durchgeführten Berufungsverfahren, dessen Inhalt der Rechtsvertreterin des Bf. ebenfalls bekannt ist, erging ein Amtshilfeersuchen an die deutsche Zollverwaltung. Im Antwortschreiben der deutschen Zollverwaltung vom 16.7. 2002 findet sich der Hinweis, dass nach den Bewertungsrichtlinien des deutschen Steuerrechts, Abschnitt 7.23, in Imkereien der Ertrag den Aufwand ab einer Zahl von 30 Bienenvölkern übersteigt. Im Antwortschreiben findet sich weiters die Information, dass eine Person im Jahr 2000 mit 54 Bienenvölkern einen Ertrag von ca. 450 kg Honig erzielte und gemäß § 13 a

dEStG pauschaliert zur Einkommenssteuer erfasst war. Es sei betont, dass im vorliegenden zollrechtlichen Fall zwar nicht das deutsche Einkommensteuerrecht zur Anwendung kommt, dennoch können solche Eckwerte aus den Bewertungsrichtlinien als Orientierungswerte herangezogen werden, zumal davon auszugehen ist, dass sie den (potentiell) Steuerpflichten bekannt sind. Bezüglich des in der Beschwerdeschrift gemachten Einwandes, dass in Deutschland erst ab 166 Bienenvölkern eine Steuerpflicht eintritt, wurde bei einem deutschen Finanzamt telefonisch nachgefragt. Der Zahl 166 kommt nach der Auskunft eines Sachbearbeiters für landwirtschaftliche Einkünfte keine Relevanz zu. Im Akt findet sich ein Hinweis auf eine Auskunft der Landwirtschaftskammer, wonach auch schon ab 15 Bienenvölkern eine Teilnahme am kommerziellen Verkehr anzunehmen ist.

Wenn auch die Übergänge in diesem Bereich fließend sind, wird aufgrund dieser Ausführungen von einem Umschlagen von der hobbymäßig zur kommerziell betriebenen Imkerei bei ca. 30 Bienenvölkern auszugehen sein.

Schließlich sei in diesem Zusammenhang auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.6. 1993, ZI. 90/05/0228, hingewiesen, in dem es, auch gestützt auf ein landwirtschaftliches Gutachten des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 6.3. 1989 u.a. heißt: "...besitzt derzeit nach seinen Angaben zwischen 40 und 45 Bienenvölker...Bei einer Anzahl von 40 bis 50 Völkern fällt eine durchschnittliche Jahreshonigmenge von 400 bis 500 kg an....Im gegenständlichen Fall geht der Umfang der zu betreuenden Bienenvölker über einen Hobbycharakter hinaus...", wonach der Verwaltungsgerichtshof zur Feststellung gelangt: "Wenn 400 kg bis 500 kg Honig jährlich produziert werden, kann von einem Hobbycharakter oder einer bloßen Eigenversorgung keine Rede mehr sein..."

Bezüglich der beiden weiteren erwachsenen Mitreisenden, Fr. R.K. und Fr. E.D., wurde behauptet, dass sie ihre Anteile von 300 kg bzw. 200 kg an der Gesamtmenge für die Hobbyimkerei bzw. den Eigenverbrauch mitgebracht hätten. Eine Befragung dieser beiden Personen ist seinerzeit unterblieben, offenbar aus dem Grund, da schon im Gespräch mit dem Bf. und D. soweit Aussagen gemacht wurden, dass der Sachverhalt ausreichend geklärt erscheinen und eine diffizilere Befragung unterbleiben konnte. Die Behauptungen wurden im Nachhinein beweislos vorgebracht. Eine exakte Beweisführung (§ 5 ZollR-DG) ist aufgrund des schon länger zurückliegenden Zeitpunktes nicht zumutbar, es ist aber nicht realitätsfremd, dass sich bei einer solchen Besuchsfahrt mehrere Personen zu einer Fahrgemeinschaft zusammenschließen und erwachsene Personen unter Ausnutzung der billigen Zuckerpreise im Samnauntal für das Betreiben einer Hobbyimkerei bzw. für Haushaltszwecke eine größere

Zuckermenge einkaufen, sodass die Glaubhaftigkeit im Sinn des § 5 ZollR-DG gegeben ist. Es ist allerdings zu bemerken, dass diese Zuckermengen, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Hobbyimkerin einen erhöhten Zuckerbedarf hat und des Vorbringens, dass der Zucker für die Ernte- und Einmachzeit als auch schon für die Backzeit vor Weihnachten und zum Teil als Geschenk für Dritte mitgebracht wurde, bereits als ungewöhnlich hoch anzusehen sind, wenn man bedenkt, dass eine Menge von 200 kg Zucker schon den mehrjährigen Zuckerverbrauch einer Durchschnittsfamilie darstellt. Gerade in solchen Fällen, bei denen man sich an der Glaubwürdigkeitsgrenze bewegt, wird es für einen Reisenden empfehlenswert sein, vor der Einbringung der Ware die Ausstellung eines Grundlagenbescheides gemäß § 87 ZollR-DG zu beantragen, wo er in einem vorgelagerten Beweisverfahren auch das Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse darlegen und die behördliche Zusicherung einer abgabenfreien Einfuhr erwirken kann. Oder aber, es wird die Ware beim Grenzübertritt in ein externes Versandverfahren gebracht (Art. 91 ff ZK) und die Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr erst am Zielort vorgenommen, wo sich eine solche Beweisführung meist leichter vornehmen lässt. Ansonsten läuft der Reisende Gefahr, dass trotz objektiven Vorliegens der Voraussetzungen für eine abgabenfreie Einfuhr er mit der ihn treffenden Beweislast Probleme bekommt und er die Ware dennoch verzollen oder aber ins Drittland zurückbringen muss.

Bezüglich der beiden weiteren mitreisenden Personen, des 15 – jährigen P.K. und des 11-jährigen R.S., ist die vorgebrachte Behauptung nicht glaubwürdig. Es ist völlig realitätsfremd, dass sich Personen dieses Alters in der Schweiz spontan und ohne Einflussnahme anderer Personen entschlossen haben sollen, jeweils 200 kg Zucker einzukaufen. Dass eine bloß ideelle Zuweisung nicht ausreicht, wurde schon dargetan und es ist unter Heranziehung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO davon auszugehen, dass diese Zuckermenge von 400 kg dem Bf., dem einzigen anwesenden gewerbsmäßigen Imker, der einen entsprechend hohen Zuckerbedarf hat und der auch schon am 22.7. 2001 von der Fütterung seiner Bienenvölker mit dem mitgebrachten Zuckervorrat sprach, zuzuordnen ist.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 24.3. 1994, 92/16/0142) genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entspricht und gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut

oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. In diesem Sinn gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass in der importierten Zuckermenge von 1.200 kg zwei Teilmengen enthalten waren, 200 kg und 300 kg, bei denen jeweils ein Zollbefreiungstatbestand anerkannt wird, nämlich die nichtkommerzielle Einfuhr mit einem Wert von maximal der Reisefreigrenze, während die übrigen 700 kg dem Bf. als Einfuhr zu kommerziellen Zwecken zuzurechnen und daher zur Gänze zu verzollen sind.

Es ergibt sich als Resümee, dass dem Bf. gemäß der Beweislastregel des § 5 ZollR-DG die Glaubhaftmachung der Zollfreiheit von 500 kg Zucker gelungen ist, bezüglich der übrigen 700 kg hingegen die Besorgnis der kommerziellen Verwendung im Sinne des Art. 45 Abs.2 Buchstabe b bestehen bleibt, da sie aufgrund der Verfahrensergebnisse nicht entkräftet werden konnte (vgl. Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht Kommentar, 3. Aufl., Bd. 1/2, Art. 184 ZK, Rz. 48).

Die ins Treffen geführte sachenrechtliche Diskussion mit Zitierung aus dem o.a. BFH – Urteil vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Dem Argument, der Bf. habe an den nicht ihm gehörenden Teilmengen weder Mitbesitz noch Fremdbesitz, weil ihm an diesen Mengen keine Sachherrschaft durch die anderen Insassen eingeräumt worden sei, ist entgegen zu halten, dass im Drittland der Einkauf der gesamten Zuckermenge auf einer Rechnung zusammengestellt war und die gesamte Zuckermenge dann auf dem mitgezogenen Kleinanhänger verstaut wurde. Daher ist zunächst seitens der Mitfahrer noch gar keine Besitzergreifung bzw. Besitzeinräumung an den Bf. erfolgt, sondern dieser alleiniger Besitzer der gesamten mitgeführten Zuckermenge. Der bei zwei Mitfahrern vorhandene bloße *Besitzwille* an einem Teil der mitgeführten Zuckermenge reicht nach österreichischer Sachenrechtslehre nicht aus, um ihnen Besitz zu verschaffen, der Besitz muss vielmehr durch eigenes Handeln oder äußerlich wahrnehmbares Verhalten begründet werden (z.B. Koziol – Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd. II, 10. Aufl., Wien 1995; S. 30 f, *Besitzwille*). Die Einräumung des Besitzes vom Bf. an die E.D. bzw. R.K. ist somit erst zu Hause bei der Realteilung der Zuckermenge erfolgt. Das tut aber der zollrechtlichen Betrachtung keinen Abbruch, dass bei der teilbaren Ware von 1.200 kg Zucker eben bei den Teilmengen 200 + 300 kg ein Zollbefreiungstatbestand greift und die übrigen 700 kg zollpflichtig waren.

Zu bemerken ist, dass man auch dann zu keinem anderen Ergebnis kommen würde, wenn man die Realteilung schon im Drittland durchgeführt hätte und den Zucker in 5 deutlich getrennte Portionen mit den in der Beschwerdeschrift angeführten Mengen aufgeteilt hätte.

Man würde auch dann sagen müssen, dass bei zwei dieser Mengen das Vorliegen eines Befreiungstatbestandes glaubwürdig ist, bei der Menge des Bf. eine kommerzielle Einfuhr gegeben ist und die behaupteterweise den beiden Minderjährigen zugeordneten Mengen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO nicht für diese, sondern für die kommerzielle Imkerei des Bf. eingeführt werden.

Und schließlich käme man auch zu keinem anderen Ergebnis, wenn die Personen nicht als Fahrgemeinschaft, sondern getrennt mit ihren Anteilen angereist wären.

Die im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.2. 1997 behandelte Thematik, dass auch auf einem Anhänger eines Reisefahrzeugs mitgebrachte Waren als abgabenfreies Reisegut in Betracht kommen, wird in dieser Entscheidung nicht weiter problematisiert.

Am 22.7. 2001 wurden die gegenständlichen 1.200 kg Zucker zum Amtsplatz des Grenzzollamtes befördert und gestellt. Im anschließenden Anmeldungsverfahren wäre es nun am Bf. gelegen, spontan, also von sich aus, dem Zollbeamten die Verhältnisse offen zu legen, denen zufolge für einen Teil dieser Ware eine kommerzielle Einfuhr vorliegt. Für diesen Teil der Ware war es unzulässig, passiv zu bleiben bzw. die Frage des Zollorgans nur mit dem lapidaren Hinweis auf Bienenfütterung zu beantworten und auf diese Weise zu verstehen zu geben, dass keine eingangsabgabepflichtige Ware vorhanden ist, vielmehr wäre eine zumindest mündliche Anmeldung bezüglich der zollpflichtigen Ware (700 kg Zucker, die der Bf. zu kommerziellen Zwecken einführt) notwendig gewesen. Für diesen Teil der Ware lag infolge des Verhaltens des Bf. eine als Zollanmeldung geltende Willensäußerung im Sinne von Art. 233 Abs.1 Buchst. a 2. Anstrich ZK – DVO vor, ohne dass die dafür gemäß Art. 230 ZK – DVO notwendigen Voraussetzungen vorlagen. Gemäß Art. 234 Abs.2 ZK – DVO gilt dieser Teil der Ware als vorschriftswidrig verbracht und es entsteht gemäß Art. 202 Abs.1 Buchst. a ZK damit die Einfuhrzollschuld, und zwar gemäß Abs. 3, 1. Anstrich dieser Bestimmung für die Person, welche die Ware vorschriftswidrig ins Zollgebiet verbracht hat (siehe auch Witte, Zollkodex, 3. Aufl., München 2002, Art. 41, Randziffer 7). Dieses auf dem Amtsplatz gesetzte Fehlverhalten, das bereits zur Zollschuldentstehung führt, ist dem in der erstinstanzlichen Entscheidung angesprochenen Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung und dem daraus resultierenden Zollschuldentstehungsgrund nach Art. 203 ZK zeitlich vorgelagert und es war aus diesem Grund die letztere Norm durch den Zollentstehungstatbestand des Art. 202 ZK iVm Art. 234 Abs. 2 ZK – DVO zu ersetzen. Die Zollschuldentstehung gemäß Art. 202 ZK iVm Art. 234 Abs. 2 ZK – DVO ist auch dann gegeben, wenn die Kontrolle im Zuge der Reisebewegung, wie im vorliegenden Fall, erst *nach* Verlassen des Amtsplatzes erfolgt (VwGH

19.9. 2001, Zl. 2000/16/0592). Für die Berechnung der Abgaben macht es keinen Unterschied, ob die Zollschuldentstehung bei Art. 202 oder 203 ZK subsumiert ist.

Für die Abgabenberechnung ist aufgrund der obigen Ausführungen statt 1.200 kg Zucker die Menge 700 kg Zucker heranzuziehen. Da bei den Abgabenberechnungen nur lineare Bruch- bzw. Prozentrelationen vorliegen, ergibt sich aus den entsprechend reduzierten Bemessungsgrundlagen, das ist für die Berechnung des Zolls das Gewicht und für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer der gemäß § 5 Abs.4 Z.2 UStG um den Zoll vermehrte Preis, auch jeweils die zum selben Bruchteil reduzierte Abgabenhöhe. Gleiches gilt für die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR – DG, deren Ausgangswert die entsprechend reduzierten Eingangsabgaben sind. Es reduzieren sich daher alle vom Erstbescheid und der Berufungsvorentscheidung herrührenden Beträge auf den Bruchteil

$$700 / 1200 = 0,5833 = \mathbf{58,33 \%}$$

des bisherigen Wertes.

Art. 213 ZK behandelt die Gesamtschuld, also den Fall, dass es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner gibt. Da aufgrund der obigen Ausführungen nur der Bf. alleiniger Zollschuldner für 700 kg Zucker ist, kommt diese Bestimmung nicht zur Anwendung und war daher spruchgemäß zu streichen.

Bei der Berechnung der Eingangsabgaben ist gemäß Art. 214 Abs.1 ZK u. § 2 Abs.1 ZollR - DG auf den Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld abzustellen. Hingegen kommt Art. 214 Abs.2 ZK dann zur Anwendung, wenn der Zeitpunkt, in dem die Zollschuld entsteht, nicht genau bestimmt werden kann. Im vorliegenden Fall ist der Einkauf des Zuckers laut Rechnung am 22.7. 2001 und die Beanstandung durch die Mobile Überwachungsgruppe ebenfalls am 22.7. 2001 erfolgt, sodass die dazwischen liegende Zollschuldentstehung zu diesem Datum erfolgte und daher nicht Art. 214 Abs.2 ZK, sondern richtigerweise Art. 214 Abs.1 zur Anwendung kam.

In der Berufungsvorentscheidung wurde von Art. 220 Abs.2 Buchst. c ZK iVm Art. 868 Unterabsatz 2 ZK-DVO und § 2 Abs.1 ZollR-DG Gebrauch gemacht und nach Richtigstellung der Abgabenerhöhung (§ 108 Abs.1 ZollR – DG) von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung des Mehrbetrages in Höhe von 3,- € Abstand genommen. Da sich aufgrund der vorliegenden Entscheidung die Abgabenerhöhung von 10,02 € auf 5,84 € bzw. gemäß § 204 BAO 6,- € und damit unter den im Erstbescheid angeführten Wert 7,- € reduziert hat, stellt sich die Frage der

Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung eines Mehrbetrages nicht mehr.

Abschließend sei zu der in der Beschwerdeschrift vorgebrachten Rüge, der Bf. sei vom Kontrollbeamten über seine Rechte und Pflichten nicht belehrt worden, nochmals auf die Ausführungen auf S.7/8 hingewiesen, dass bei der Beanstandung durch Beamte der Mobilen Überwachungsgruppe am 22.7. 2001 nach Erörterung des Sachverhalts der Bf. und D. über die Rechtsauffassung der FLD für Tirol aufgeklärt wurden, es zu einer sofortigen Abgabenvorschreibung nicht kam, da die Reisenden nicht ausreichend Bargeld mit sich führten und sie darauf hingewiesen wurden, dass eine Sachverhaltsdarstellung an das HZA Innsbruck erfolgen werde und es zu einer Abgabenvorschreibung kommen kann. Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurden dem Bf. in den zugestellten behördlichen Entscheidungen die gesetzlich gebotene Rechtsbelehrungen erteilt, er konnte seine Einwände und Rechtsmeinungen äußern, auch wurde durch Übersenden der verfahrensgegenständlichen Unterlagen am 25.9. 2002 an die Rechtsvertreterin des Bf. die gewünschte Akteneinsicht gewährt. Eine Rechtsbeeinträchtigung des Bf. durch die Verfahrensführung vermag der unabhängige Finanzsenat nirgends zu erblicken.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. März 2004