



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der X-GmbH., XY, vertreten durch die Rechtsanwälte und Strafverteidiger Dr. Will

libald Rath, Dr. Manfred Rath, Mag. Gerhard Stingl, Mag. Georg Dieter, 8020 Graz, Friedhofgasse 20, vom 8. November 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 19. September 2001, GZ 7, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 14. März 2001, GZ 7, schrieb das Hauptzollamt Graz der Beschwerdeführerin (Bf.) gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster und vierter Anstrich Zollkodex (ZK) den Zoll in Höhe von S 15.505,00, die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 103.471,00, Ausgleichszinsen in Höhe von S 238,00, gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in Höhe von S 7.631,00 und gemäß § 105 Abs. 1 ZollR-DG Verwaltungsabgaben in Höhe von S 600,00, insgesamt somit S 127.445,00 (€ 9.261,79), vor; die Frist für die Gestellung zweier PKW der Marke Mercedes Benz durch die Bf. als Warenfängerin bei der Bestimmungsstelle Hamburg sei am 30. Dezember 1999 abgelaufen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 9. April 2001. Darin wurde im Wesentlichen wie folgt vorgebracht:

Die Lieferung umfasse zwei PKW der Marke Mercedes Benz mit den Fahrgestellnummern XYZ, XYZ1. Diese PKW hätten tatsächlich den Gemeinschaftsraum verlassen. Diesbezüglich sei davon auszugehen, dass sich die Behörde bereits an die Hauptverpflichtete gewandt habe. Diese Firma habe nicht nur den Nachweis erbracht, dass die PKW den europäischen Wirtschaftsraum verlassen hätten. Es sei auch nachgewiesen worden, dass die Fahrzeuge in die Elfenbeinküste ordnungsgemäß eingeführt worden seien. Die PKW seien von der Bf. von Graz nach Hamburg transportiert und dort den Verantwortlichen der Fa. Y mit sämtlichen Papieren, somit auch dem Versandschein T1 am 24. Dezember 1999 binnen offener Gestellungsfrist übergeben worden. Mit dieser Übergabe ende nicht nur die Verantwortlichkeit im Sinne des Art. 96 Abs. 2 ZK. Es könne auch ein unmittelbares Handeln der Bf. als Entziehender ausgeschlossen werden. Die Bf. habe die PKW weder der zollamtlichen Überwachung entzogen, noch sei sie an einer solchen behaupteten Entziehung beteiligt gewesen. Sie habe die PKW weder erworben, noch im Besitz gehabt. Überdies sei nach den Informationen der Bf. der Zollbehörde seitens der Hauptverpflichteten bereits ein Alternativnachweis gemäß Art. 380 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) vorgelegt worden.

Hinsichtlich der Entstehung der Zollschuld bzw. Beibringung von Nachweisen sei kein umfassendes Ermittlungsverfahren durchgeführt worden. Die Behörde habe daher nicht erkannt, dass für die Gestellung der Waren nicht die Bf., sondern die Hauptverpflichtete verantwortlich gewesen sei.

Die Bf. sei innerhalb der Gestellungsfrist nicht aufgefordert worden, die Waren zu gestellen bzw. sei der Bf. der angeblich ergangene Vorhalt nicht zugestellt worden. Die Bf. sei daher nicht in der Lage gewesen, einen Nachweis zu erbringen, dass die Waren den Gemeinschaftsraum verlassen hätten.

Es liege auch keine Qualifikation der Bf. als Abgabenschuldnerin gemäß Art. 96 ZK vor.

Die vorgelegten Urkunden seien jedenfalls als Alternativnachweise im Sinne des Art. 380 ZK-DVO anzuerkennen. Der Bf. sei der Nachweis gelungen, dass die Waren nicht nur den europäischen Wirtschaftsraum verlassen hätten, sondern auch in einem Drittland einem Zollverfahren zugeführt worden seien.

Die Forderung einer Abgabenerhöhung sei gesetzwidrig.

Die Vorschreibung von Ausgleichszinsen sei ebenfalls unzulässig, wobei die Behörde es unterlassen habe, die Vorschreibung zu begründen.

Die Verwaltungsabgaben seien von der Behörde nicht belegt worden und der Bf. mangels ordnungsgemäßer Durchführung des Verfahrens nicht anzulasten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2001, GZ 7, wies das Hauptzollamt Graz die Berufung als unbegründet ab; in der Begründung der Berufungsvorentscheidung führte das Hauptzollamt Graz ua. an, dass die Bf. Zollschuldnerin gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK sei.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 8. November 2001, in der im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

Die Bf. habe im Auftrag der Z-KG am 23. Dezember 1999 zwei PKW der Marke Mercedes Benz im Rahmen eines Transportauftrages übernommen. Im Zusammenhang mit dem Transport sei von der H-GmbH im Auftrag der Absenderin ein CMR-Frachtbrief erstellt worden. Dieser habe den Transport von insgesamt sechs PKW der Marke Mercedes beinhaltet. Als Empfängerin sei die Fa. Y angeführt. Aus dem CMR-Frachtbrief sei nicht klar zu erkennen gewesen, inwieweit sich die Empfängerin außerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes befunden habe. Es habe aufgrund der Bezeichnung der Empfängerin unter der Rubrik 2 und 3 des CMR-Frachtbriefes davon ausgegangen werden können, dass sich der Ablieferungsort auf dem Gebiet von Deutschland befindet und sei als Entladeort Hamburg unter der Postleitzahl D-20457 sowie unter der Bezeichnung "Land" die Abkürzung "D" eingetragen. Dem seitens der Bf. eingesetzten Lenker des Transportes sei ein verschlossenes Kuvert seitens der Absenderin übergeben worden. Der Lenker sei davon ausgegangen, dass sich in diesem Kuvert Fahrzeugpapiere befinden würden. Im Nachhinein sei davon auszugehen, dass sich in diesem verschlossenen Kuvert ein Versandschein, die gegenständlichen Fahrzeuge betreffend, befunden habe. Es sei jedenfalls davon auszugehen, dass ein solcher Versandschein von der Hauptverpflichteten eröffnet worden sei.

Die vollständige Nummer des Versandscheines sei nicht auf dem CMR-Frachtbrief angemerkt worden.

Die PKW seien auftragskonform am 23. Dezember 1999 an die Empfängerin übergeben worden. Die Übernahme sei durch die Fa. Y auf dem CMR-Frachtbrief bestätigt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei dem Erfüllungsgehilfen der Bf. nicht bewusst gewesen, dass sich der Abladeort bereits außerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes befunden habe bzw. die PKW vor der Anlieferung bei der Fa. Y bei der Bestimmungszollstelle Hamburg hätten gestellt werden müssen.

Aufgrund umfassender baulicher Maßnahmen sei es zu einer vollkommenen Neugestaltung des Freihafengeländes Hamburg gekommen, wobei der bisherige geschlossene Bereich zu

---

einem offenen, für jedermann zugänglichen Bereich umfunktioniert worden sei. Es sei somit möglich, direkt auf das Gelände des Freihafens zu gelangen, ohne eine Zollstelle bzw. einen "Schlagbaum" zu passieren.

Dem Lenker der Bf. sei es offenbar aufgrund einer verwirrenden Ansammlung von Hinweisschildern nicht möglich gewesen, das Überschreiten der Zollgrenze zu erkennen. Es liege diesbezüglich nur ein geringfügiges Verschulden des Lenkers vor.

Erst einige Monate nach der Anlieferung der PKW bei der Fa. Y sei die Bf. von der unterbliebenen Gestellung der Fahrzeuge informiert worden. Umgehend seien sämtliche Disponenten und Fahrer der Bf. über die Problematik mit dem Zollfreihafen Hamburg informiert worden. Auch die Mitarbeiter der Fa. Y hätten die PKW unbeanstandet übernommen, ebenso das og. Kuvert. Es sei auch im Nachhinein keine Information der Bf. seitens der Absenderin oder der Empfängerin im Zusammenhang mit der mangelnden Gestellung erfolgt. Faktum sei, dass die PKW in die Elfenbeinküste transportiert worden seien. Es sei zu einer Verschiffung durch die Fa. Y gekommen. Die Bf. wisse nicht, weshalb die PKW durch die Fa. Y oder die Hauptverpflichtete nicht nachträglich gestellt worden seien. Die Bf. habe sofort nach Erhalt des Schreibens des Hauptzollamtes Graz vom 16. Februar 2001 sowohl die Hauptverpflichtete als auch die Fa. Y kontaktiert. Eine direkte Kontaktaufnahme mit dem Exportland bzw. dem dortigen Importeur sei der Bf. nicht möglich gewesen, da sie in der Elfenbeinküste hinsichtlich des dort abgeführten Zollverfahrens keine Parteistellung gehabt habe. Das Ansuchen der Hauptverpflichteten auf Ausstellung einer Generalvollmacht sei abgelehnt worden und man sei darauf angewiesen gewesen, dass die Hauptverpflichtete die entsprechende Alternativbestätigung der Zollbehörde fristgerecht vorlege. Die Hauptverpflichtete habe eine Urkunde vorgelegt, aus der eindeutig hervorgehe, dass die PKW aus dem europäischen Wirtschaftsraum ausgeführt und in die Elfenbeinküste eingeführt sowie dort in ein Zollverfahren übergeführt worden seien. Es sei somit der Hauptverpflichteten gelungen, einen Alternativnachweis im Sinne des Art. 380 lit. b Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) vorzulegen. Es werde ausdrücklich bestritten, dass die Bf. Warenführerin im Sinne des Art. 96 Abs. 2 ZK bzw. zur Einhaltung der Gestellungspflicht nach Art. 92 iVm Art. 90 ZK verpflichtet gewesen sei.

Der Inhalt bzw. die Existenz eines Versandscheines sei dem Erfüllungsgehilfen der Bf. nicht bekannt gewesen. Dieser sei zwingend davon ausgegangen, dass die PKW von ihm nicht aus dem europäischen Wirtschaftsraum ausgeführt würden. Aufgrund der baulichen Veränderungen im Bereich des Freihafens Hamburg habe der Erfüllungsgehilfe irrtümlich angenommen, dass sich der Empfänger noch auf dem europäischen Wirtschaftsgebiet befindet. Es müsse sogar davon ausgegangen werden, dass der Erfüllungsgehilfe und die Bf. nicht darüber informiert gewesen seien, dass es sich bei den PKW um in einem Zollverfahren

---

befindliche Waren gehandelt habe. Ein vorsätzliches Verhalten hinsichtlich des Unterlassens der Gestellung der PKW durch die Bf. liege nicht vor und die Bf. habe mangels entsprechender Kenntnisse bezüglich der Einleitung eines Zollverfahrens gar nicht wissentlich gegen die Zollbestimmungen verstößen können.

Es werde ausdrücklich die Zuständigkeit des Hauptzollamtes Graz bestritten, da die Zuwiderhandlung im Gebiet von Deutschland erfolgt sei bzw. eine Zuständigkeit der für den Freihafen Hamburg zuständigen Zollbehörde gegeben sei. Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden könne.

Die Behörde irre auch hinsichtlich der Bewertung der vorgelegten Urkunde. Es sei nur eine Interpretation des Art. 380 lit. b ZK-DVO dahingehend gestattet, dass dessen Voraussetzungen bei gelungenem Nachweis durch Vorlage einer Urkunde, dass die Waren den europäischen Wirtschaftsraum verlassen hätten und in einen anderen Wirtschaftsraum eingeführt worden seien, erfüllt worden seien.

Es sei der Behörde bewusst, dass die PKW von der Hauptverpflichteten in die Elfenbeinküste ausgeführt worden seien. Es wäre somit widersinnig, dass der österreichische Staat für diese PKW einen Einfuhrzoll bzw. eine Einfuhrumsatzsteuer verlange. Die Bf. habe die PKW nicht in den europäischen Wirtschaftsraum eingeführt. Sie habe die PKW nicht in Österreich veredelt und schon gar nicht in die Elfenbeinküste exportiert. Aus dem Verkauf der PKW habe die Bf. keinen wirtschaftlichen Nutzen gehabt. Am Umsatz der Waren sei die Bf. ebenfalls nicht beteiligt gewesen.

Aus der Berufungsvorentscheidung ergebe sich kein Anhaltspunkt, wonach die Hauptverpflichtete die Fahrzeuge innerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes verkauft habe bzw. wonach die Fahrzeuge nicht den europäischen Wirtschaftsraum verlassen hätten.

Die Hauptverpflichtete habe die PKW bzw. das zu veredelnde Grundmaterial in den europäischen Wirtschaftsraum eingeführt und auch wieder ausgeführt bzw. in die Elfenbeinküste exportiert. Die Bf. bestreite daher auch die Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Bf. gemäß der Billigkeit und Zweckmäßigkeit im Sinne des § 20 BAO. Das tatsächlich größere Naheverhältnis liege bei der Hauptverpflichteten.

Die Bf. habe hinsichtlich der Einfuhr keinerlei Tätigkeit ausgeübt. Sie habe die Einfuhr nicht veranlasst und sei wirtschaftlich nicht an der Einfuhr beteiligt gewesen. Die Einfuhr der zu veredelnden Materialien sei lediglich auf Initiative der Hauptverpflichteten erfolgt. Die Einfuhrumsatzsteuer sei somit nur dieser vorzuschreiben.

---

Aus advokatorischer Vorsicht werde auch die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Ausgleichszinsen, der Abgabenerhöhung sowie der Verwaltungsabgaben bestritten.

Aus den von der Bf. beantragten Zeugeneinvernahmen hätte sich ergeben, dass die Bf. kein wissentliches Fehlverhalten im Zusammenhang mit der nicht ordnungsgemäßen Gestellung vorgeworfen werden könne. Die Behörde sei diesem Antrag nicht nachgekommen. Es liege daher ein rechtsrelevanter und beachtlicher Verfahrensmangel vor.

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

Gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK unterliegen Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, vom Zeitpunktes Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden.

Sie bleiben so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Abs. 1, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Artikel 182 vernichtet oder zerstört werden (Art. 37 Abs. 2 ZK).

Gemäß Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK können Nichtgemeinschaftswaren im externen Versandverfahren zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen.

Gemäß Art. 96 Abs. 1 ZK ist der Hauptverpflichtete der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

- a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen;
- b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten

Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1 ist ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen (Art. 96 Abs. 2 ZK).

Gemäß Art. 356 Abs. 1 ZK-DVO in der im maßgeblichen Zeitpunkt 31. Dezember 1999 geltenden Fassung sind der Bestimmungsstelle die Waren zu gestellen und der Versandschein T1 vorzulegen.

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

Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird (Art. 203 Abs. 2 ZK).

Gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gemäß Art. 215 Abs. 1 ZK entsteht die Zollschuld

- an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt;
- oder, wenn dieser Ort nicht bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen;
- oder, wenn die Ware in ein noch nicht erledigtes Zollverfahren übergeführt worden ist und der Ort innerhalb einer gegebenenfalls nach dem Ausschussverfahren festgelegten Frist weder nach dem ersten noch nach dem zweiten Gedankenstrich bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Ware in das betreffende Verfahren übergeführt oder im Rahmen dieses Verfahrens in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden ist.

Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt die Zollschuld gemäß Art. 215 Abs. 2 ZK als an dem Ort entstanden, an dem sich die Ware

---

aufgrund der Feststellung zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand.

Ist die Sendung nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden und kann der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung unbeschadet des Artikels 215 ZK des Zollkodex gemäß Art. 378 Abs. 1 ZK-DVO in der og. Fassung

- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Abgangsstelle gehört, oder
- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Eingangszollstelle der Gemeinschaft gehört, bei der ein Grenzübergangsschein abgegeben worden ist,

es sei denn, die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens oder der Ort, an dem die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist, wird den Zollbehörden innerhalb der Frist nach Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO nachgewiesen.

Gilt die Zuwiderhandlung in Ermangelung eines solchen Nachweises als in dem Abgangsmitgliedstaat oder in dem Eingangsmitgliedstaat im Sinne des Absatzes 1 zweiter Gedankenstrich begangen, so werden die für die betreffenden Waren geltenden Zölle und anderen Abgaben von diesem Mitgliedstaat nach den gemeinschaftlichen oder innerstaatlichen Vorschriften erhoben (Art. 378 Abs. 2 ZK-DVO in der og. Fassung).

Ist eine Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt worden und kann der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden, so teilt die Abgangsstelle dies dem Hauptverpflichteten gemäß Art. 379 Abs. 1 ZK-DVO in der og. Fassung so schnell wie möglich, spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats nach dem Zeitpunkt der Registrierung der Versandanmeldung mit.

In der Mitteilung nach Absatz 1 ist insbesondere die Frist anzugeben, innerhalb der bei der Abgangsstelle der Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens oder der Nachweis über den tatsächlichen Ort der Zuwiderhandlung zu erbringen ist. Diese Frist beträgt drei Monate vom Zeitpunkt der Mitteilung nach Absatz 1 an gerechnet. Wird der genannte Nachweis nicht erbracht, so erhebt der zuständige Mitgliedstaat nach Ablauf dieser Frist die betreffenden Zölle und anderen Abgaben. Ist dieser Mitgliedstaat nicht der Mitgliedstaat, in dem sich die Abgangsstelle befindet, so unterrichtet er letzteren unverzüglich von der Erhebung der Zölle und anderen Abgaben (Art. 379 Abs. 2 ZK-DVO in der og. Fassung).

Gemäß Art. 380 ZK-DVO in der og. Fassung wird der Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens im Sinne des Artikels 378 Absatz 1 ZK-DVO den zuständigen Behörden erbracht:

---

- a) durch Vorlage eines von den Zollbehörden bescheinigten Zoll- und Handelspapiers, aus dem hervorgeht, dass die betreffenden Waren bei der Bestimmungsstelle oder in Fällen nach Artikel 406 ZK-DVO beim zugelassenen Empfänger gestellt worden sind. Dieses Papier muss Angaben zur Identifizierung der Waren enthalten; oder
- b) durch Vorlage eines in einem Drittland ausgestellten Zollpapiers über die Überführung der Waren in ein Zollverfahren oder einer Abschrift oder Fotokopie dieses Papiers. Diese Abschrift oder Fotokopie muss entweder von der Stelle, die das Original abgezeichnet hat, einer Behörde des betreffenden Drittlandes oder einer Behörde eines Mitgliedstaats beglaubigt sein. Dieses Papier muss Angaben zur Identifizierung der Waren enthalten.

Es ist unbestritten, dass die PKW der Bestimmungsstelle nicht gestellt und im Hafen Hamburg ohne zollamtliche Mitwirkung abgeladen worden sind.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Bf. hat bereits in ihrer schriftlichen Stellungnahme an das Hauptzollamt Graz vom 2. März 2001 angeführt, dass sie die Beförderung der PKW durchgeführt habe und dass dem Lenker des Transportfahrzeuges seitens der Absenderin ein verschlossenes Kuvert übergeben worden sei, indem sich der Versandschein T1 befunden habe.

Ein Angestellter der H-GmbH hat in dem gleichgelagerten Beschwerdeverfahren zur GZ ZRV/0075-Z1W/02 entschieden in Abrede gestellt, dass jemals Versandscheine an bei der Bf. beschäftigte Fahrer "in kuvertiertem Zustand" übergeben worden seien.

Dem Senat liegt auch eine an die Hauptverpflichtete gerichtete schriftliche Stellungnahme der H-GmbH vom 17. Juli 2001 im Verfahren zur GZ ZRV/0075-Z1W/02 vor, welche lautet:

"Wir bestätigen Ihnen, dass die Ausgabe der T1-Papiere an die LKW-Fahrer der Transportdienstleister gemeinsam mit den Frachtbriefen (CMR) in unkuvertiertem Zustand erfolgt ist und auch weiterhin erfolgen wird".

Die Bf. hat im Verfahren zur GZ ZRV/0075-Z1W/02 ein mit 5. September 2003 datiertes Gesprächsprotokoll vorgelegt, in welchem der betreffende Fahrer bestätigt hat, dass ihm am 28. Februar 2000 seitens der Absenderin keine Zollunterlagen persönlich ausgehändigt

---

worden seien. Bei der Übernahme des Fahrzeuges habe sich laut diesem Gesprächsprotokoll ein verschlossenes Kuvert im Fahrzeug befunden.

Es ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen die zur GZ ZRV/0075-Z1W/02 ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. September 2003 als unbegründet abgewiesen hat (VwGH 18.5.2006, 2003/16/0494).

Der Verantwortliche der H-GmbH hat im Verfahren zur GZ ZRV/0075-Z1W/02 den Verfahrensablauf bei der PKW-Abholung im Wesentlichen wie folgt dargestellt:

Bei der vorgenannten Spedition seien damals ca. 300 PKW täglich verladen worden. Voraussetzung für ein klagloses Funktionieren dieser relativ großen logistischen Herausforderung sei die genaue Beachtung der festgelegten Ablaufprozesse durch alle Beteiligten gewesen. Der betreffende LKW-Lenker sei immer selbst für die Beladung des Transportfahrzeuges mit den zu befördernden PKW verantwortlich gewesen. Erst nach der Beladung des Transportfahrzeuges habe der LKW-Lenker im Büro des Speditionsgebäudes vorsprechen können, um den CMR-Frachtbrief erstellen zu lassen. Dort sei zunächst geprüft worden, ob tatsächlich die richtigen Fahrzeuge verladen worden seien und anschließend sei der Frachtbrief vorbereitet worden. Dann habe die Spedition die Versandanmeldung T1 gedruckt. Diese sei anschließend in das Nachbarbüro gebracht und dort vom Verantwortlichen der Hauptverpflichteten unterzeichnet worden. Das unterfertigte Zolldokument sei dann an die Spedition retourniert und von dieser gemeinsam mit dem CMR-Frachtbrief dem LKW-Lenker persönlich ausgehändigt worden.

Nach Ansicht des Senates ist diese Schilderung schlüssig und steht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens. Hingegen ist es nach Ansicht des Senates nicht logisch begründbar, warum ein Bediensteter der og. Spedition den Aufwand auf sich nehmen sollte, mühsam auf das Transportfahrzeug zu klettern, um dort in den teilweise übereinander verladenen PKW die Zollpapiere zu hinterlegen, wenn er in der Lage ist, diese dem Fahrer mit einem viel geringeren Aufwand gleichzeitig mit der Übergabe des CMR-Frachtbriefes persönlich auszuhändigen.

Der Senat geht daher auch im vorliegenden Fall bei der Sachverhaltsfeststellung von der Glaubwürdigkeit der Aussage des Verantwortlichen der H-GmbH, wonach die Zollpapiere stets persönlich und unkuvertiert direkt dem Fahrer übergeben worden seien, aus.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bf., die sich gewerbsmäßig mit der Durchführung von Kraftwagentransporten beschäftigt, im Zeitraum Dezember 1999 bis Ende Februar 2000 eine Vielzahl von Transporten im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren im Auftrag der Z-KG von Graz nach Hamburg durchgeführt hat.

---

Die Tatsache, dass in einigen Fällen die Gestellungsverpflichtung beim Hauptzollamt Hamburg erfüllt worden ist und andererseits bei anderen, völlig gleichgelagerten, Transporten diese missachtet worden ist, steht im Widerspruch zur Behauptung der Bf., wonach sie grundsätzlich keine Kenntnis davon gehabt habe, dass sich die zu befördernden Fahrzeuge in einem aufrechten Zollverfahren befunden hätten.

Außerdem befindet sich im Feld 5 "Beigefügte Dokumente" des CMR-Frachtbriefes ein handschriftlicher Hinweis auf die Versandanmeldung. Es ist offensichtlich aus Platzgründen zwar nicht die vollständige WE-Nr. der Versandanmeldung angeführt worden, jedoch ist durch die Eintragung "T1" für die Bf. unzweifelhaft erkennbar gewesen, dass sich die PKW im gemeinschaftlichen Versandverfahren befunden haben.

Der Senat erachtet es somit als erwiesen, dass die Bf. gewusst hat, dass die PKW dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen sind.

Es steht daher folgender Sachverhalt fest:

Am 22. Dezember 1999 wurden laut Anmeldung T1, WE-Nr. XYZ2 und Frachtpapieren zwei PKW der Marke Mercedes Benz ("M-Class Vehicle"), Fahrgestellnummern XYZ, XYZ1, im vereinfachten Verfahren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren übergeführt. In der Anmeldung war das Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle, die Z-KG, XY1, als Anmelderin, (zugelassene) Versenderin und Hauptverpflichtete, die Fa. Y, XY2, als Empfängerin und "Hamburg/DE" als Bestimmungsstelle angegeben worden. Letzter Tag der Gestellung bei der Bestimmungsstelle war der 30. Dezember 1999. Die Bf. hatte im Auftrag der "Automobilproduktion" Chrysler Austria GmbH & Co KG die og. PKW nach Hamburg zu befördern. Der Fahrer der Bf. war selbst für die Beladung des Transportfahrzeuges mit den PKW verantwortlich. Nach der Beladung sprach der Fahrer im Büro der (Spedition) H-GmbH vor, um den CMR-Frachtbrief erstellen zu lassen. Dort wurde zunächst geprüft, ob tatsächlich die richtigen Fahrzeuge verladen worden waren und anschließend der CMR-Frachtbrief vorbereitet. Anschließend druckte die vorgenannte Spedition die Versandanmeldung T1. Diese wurde in der Folge in das Nachbarbüro gebracht und dort vom Verantwortlichen der Hauptverpflichteten unterzeichnet. Das unterfertigte Zolldokument wurde in der Folge an die Spedition retourniert und von dieser gemeinsam mit dem CMR-Frachtbrief an den LKW-Lenker persönlich übergeben. Im CMR-Frachtbrief befand sich im Feld 5 "Beigefügte Dokumente" ua. die handschriftliche Eintragung "T1" und von sechs Ziffern der WE-Nr. Die PKW wurden bei der Bestimmungsstelle nicht gestellt. Sie wurden ohne zollamtliche Mitwirkung im Bereich des Hafens Hamburg abgeladen.

Laut Definition des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ist der Begriff der Entziehung so zu verstehen, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird. Zudem ist es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung nicht erforderlich, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern es müssen nur objektive Voraussetzungen, wie insbesondere das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsplatz zu dem Zeitpunkt erfüllt sein, zu dem die Zollbehörde die Beschau dieser Ware vornehmen möchte (vgl. EuGH 1.2.2001, Rs C-66/99, Slg. 2001, D. Wandel GmbH gegen Hauptzollamt Bremen, I-00873).

Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren ist Art. 203 Abs. 1 ZK ein typischer Zollschuldentstehungstatbestand. Werden im Versandverfahren befindliche Waren bei einer Person abgeladen, die nicht zugelassener Empfänger ist oder an einem von der Bewilligung nicht umfassten Ort, liegt regelmäßig ein Entziehen vor (Witte, Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 203 Rz 8).

Die Bf. hat die Beförderung der Fahrzeuge übernommen und gewusst, dass diese dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen sind. Sie ist daher gemäß Art. 96 Abs. 2 ZK verpflichtet gewesen, die PKW innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle in Hamburg zu gestellen.

Aufgrund der Nichtgestellung der Fahrzeuge durch die Bf. ist für die Bf. die Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK entstanden.

Zollschuldner gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK ist jeder, der durch sein Tun oder Unterlassen der Erfolg herbeiführt, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich sind.

Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an, ebensowenig auf einen allenfalls hinter dem pflichtwidrigen Verhalten stehenden wirtschaftlichen Nutzen und auf eine allfällige Beteiligung am Umsatz der Waren. Es genügt das objektive Element der unterbliebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle.

Der Rüge der Bf., wonach es die Behörde im bisherigen Verfahren widerrechtlich unterlassen habe, ihrem Antrag auf Einvernahme von vier namentlich genannten Zeugen zu entsprechen, aus deren Aussage sich ergeben hätte, dass ihr kein wissentlichen Fehlverhalten im Zusammenhang mit der nicht ordnungsgemäßen Gestellung der Waren vorgeworfen werden könne, kommt keine Berechtigung zu, da es hier auf eine Wissentlichkeit nicht ankommt. Da die zollschuldbegründende Handlung, nämlich die Unterlassung der Gestellung bei der

---

Bestimmungsstelle in Verbindung mit der Entladung der Waren im Hafen von Hamburg, ohnedies unbestritten ist und es bei der Zollschuldnerschaft gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK auf subjektive Merkmale nicht ankommt, war die Einvernahme der vier Zeugen entbehrlich.

Der Einwand, wonach die Bf. nicht erkennen habe können, dass sich die Fa. Y außerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes befindet, ist rechtlich irrelevant, weil die Zollschuld nicht wegen unzulässiger Verbringung der PKW aus dem europäischen Wirtschaftsraum, sondern wegen der Nichtgestellung der PKW bei der Bestimmungsstelle entstanden ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es sich beim Hamburger Freihafen um eine Freizone handelt. Freizonen sind gemäß Art. 166 Abs. 1 ZK Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft. Bei der Verbringung von Waren in die Freizone Hamburg per LKW wird somit keine Zollgrenze zu überschritten.

Das Gemeinschaftsrecht geht davon aus, dass die Verletzung von wesentlichen Förmlichkeiten des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens zur Entstehung der Zollschuld führt, ohne dass im Einzelfall geprüft werden muss, ob die Ware tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets gelangt ist.

Mehrere Zollschuldner sind gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet. Im vorliegenden Fall trifft dies auf die Z-KG und die Bf. zu.

Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder Zollschuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist (Witte, Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 213 Rz 3).

Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden auswählen; es können auch alle Zollschuldner zugleich in Anspruch genommen werden.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung (zB VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132) die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben".

Bei der Auswahl des zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldners ist auf die besonderen Umstände des Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehung Bedacht

zu nehmen. Bei der Prüfung der Frage, wer der Zollschuld am nächsten steht, ist der Grad der Verfehlung zu beachten, die zu ihrem Entstehen geführt hat (Witte, Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 213 Rz 7).

Bei der Auswahlermessensübung kommt es somit nicht darauf an, dass die Z-KG als Verfahrensinhaberin die Veredelung und die anschließende Wiederausfuhr veranlasst hat. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass die Bf. die PKW nicht der Bestimmungsstelle gestellt hat. Die Bf. ist die Handelnde. Der Hauptverpflichteten kann im Zusammenhang mit der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung keine Verfehlung angelastet werden.

Die Bf. hat keine Umstände nachgewiesen, die bei der Ermessensübung unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu ihren Gunsten zu berücksichtigen sind. Das Hauptzollamt Graz hat daher zu Recht die Bf. in Anspruch genommen.

Zum Vorbringen der Bf., wonach die Hauptverpflichtete den Zollbehörden einen Alternativnachweis im Sinne des Art. 380 lit. b ZK-DVO vorgelegt habe, wird wie folgt ausgeführt:

Die mit Schreiben der Hauptverpflichteten vom 6. September 2001 dem Hauptzollamt Graz vorgelegten Kopien der Einfuhrverzollungspapiere sind nicht von einer Stelle, die die Originale abgezeichnet hat, einer Behörde des betreffenden Drittlandes oder einer Behörde eines Mitgliedstaats beglaubigt worden.

Die vorgelegten Papiere erfüllen daher nicht die in Art. 380 lit. b ZK-DVO normierten Voraussetzungen.

Zur beantragten Zeugeneinvernahme zum Beweis dafür, dass "die Waren den europäischen Wirtschaftsraum verlassen haben und in der Elfenbeinküste einem Zollverfahren zugeführt worden sind", ist anzuführen, dass der Nachweis der ordnungsgemäßen Durchführung des Versandverfahrens im Falle der Ausfuhr bzw. Wiederausfuhr der Versandwaren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ohne pflichtgemäßer Gestellung bei der Ausgangszollstelle einzig durch einen ordnungsgemäßen Alternativnachweis und nicht etwa durch andere Beweismittel, wie Zeugenaussagen, erbracht werden kann (vgl. Witte, Zollkodex<sup>2</sup>, Art. 91 Rz 93 und VwGH 18.5.2006, 2003/16/0494).

Das Hauptzollamt Graz hat ua. zwecks Klärung der Zuständigkeitsfrage entsprechend den Regelungen der internationalen Verwaltungsabsprache über die Durchführung des Suchverfahrens eine Suchanzeige an die Bestimmungsstelle gerichtet. Das Hauptzollamt Hamburg-Freihafen hat dem Hauptzollamt Graz geantwortet, dass die Sendung dort nicht gestellt und auch der Versandschein nicht vorgelegt worden sei. Durch den Zusatz "Ich

---

betrachte hiermit das Suchverfahren für meine Dienststelle als abgeschlossen" hat das betreffende Zollorgan des Hauptzollamtes Hamburg-Freihafen der Abgangsstelle überdies zu verstehen gegeben, dass das Hauptzollamt Hamburg-Freihafen für die Abgabenerhebung nicht zuständig gewesen sei.

Dadurch, dass die PKW ohne zollamtliche Mitwirkung in Hamburg abgeladen worden sind, ist der Bestimmungsstelle jede Möglichkeit genommen worden, die Nämlichkeit zu prüfen (ob die in Hamburg entladenen Fahrzeuge ident mit dem Versandgut gewesen sind). Zudem hat die Bestimmungsstelle nicht mit Sicherheit ausschließen können, dass die Zollschuld bereits vor der Entladung (zB wegen Nichterfüllung der Verpflichtung, die Versandanmeldung mitzuführen) entstanden und dadurch eine anderer Staat für die Abgabenerhebung zuständig gewesen ist.

Mangels entsprechend gesicherter Ermittlungsergebnisse über den tatsächlichen Ort der Zu widerhandlung hat das Hauptzollamt Hamburg-Freihafen zu Recht nicht die Initiative für die Durchführung des Abgabenverfahrens innerhalb seines Zuständigkeitsbereiches ergriffen.

Es kommt daher die Fiktion gemäß Art. 378 Abs. 1 erster Anstrich ZK-DVO zur Anwendung. Da weder die Hauptverpflichtete noch die Bf. als Warenführerin innerhalb der Frist von drei Monaten gemäß Art. 379 Abs. 2 ZK-DVO geeignete Nachweise beigebracht haben und sich überdies die gesicherten Feststellungen über die Art und den Ort der Zu widerhandlung einzig auf die unbestrittene Tatsache beschränken, dass die PKW nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden sind, hat Österreich als Abgangsmitgliedstaat ersatzweise Zuständigkeit gemäß Art. 215 ZK iVm Art. 379 Abs. 2 ZK-DVO für die Erhebung der Abgaben erlangt.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten das im § 1 ZollR-DG 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 (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, 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.

Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten gemäß § 26 Abs. 1 erster Satz Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) idF BGBI. Nr. 756/1996 für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für die Zölle sinngemäß.

---

Der Rechtsansicht der Bf., wonach die Einfuhrumsatzsteuer nur im Zuge der Einfuhr von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet und nur dem Hauptverpflichteten vorzuschreiben ist, kann daher aufgrund der og. Bestimmungen der §§ 2 Abs. 1 ZollR-DG, 26 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 nicht gefolgt werden.

Zur Vorschreibung der Ausgleichszinsen, der Abgabenerhöhung und den Verwaltungsabgaben ist wie folgt auszuführen:

Bei den og. PKW handelt es sich um Veredelungserzeugnisse. Entsteht für Veredelungserzeugnisse oder unveredelte Waren eine Zollschuld, so sind gemäß Art. 589 Abs. 1 ZK-DVO in der og. Fassung auf den Betrag der fälligen Einfuhrabgaben Ausgleichszinsen zu zahlen.

Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist 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. Die Verpflichtung zur Entrichtung von Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt (§ 108 Abs. 1 ZollR-DG idF BGBl. I Nr. 13/1998).

Die Zollschuld nach Art. 203 ZK ist am 31. Dezember 1999 entstanden, die buchmäßige Erfassung ist erst am 14. März 2001 erfolgt. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Gemäß § 105 ZollR-DG idF BGBl. I Nr. 13/1998 sind Verwaltungsabgaben in Höhe des Dreifachen der nach § 101 Abs. 2 zweiter Satz für Bedienstete der Verwendungsgruppe A und B bestimmten Personalkostenersätze zur Abgeltung des Verwaltungsaufwandes und zum Ausgleich der dem Betroffenen aus der ordnungsgemäßen Durchführung des Verfahrens sonst erwachsenden Kosten zu entrichten, wenn eine Gestellungspflicht verletzt worden ist.

Die Verletzung der Gestellungspflicht steht im vorliegenden Verfahren außer Streit. Ebenso steht fest, dass es dadurch zu einem Verwaltungsaufwand (Durchführung des Ermittlungsverfahrens) gekommen ist. Die Vorschreibung der Verwaltungsabgaben ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

Aufgrund dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juni 2010