



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Beck, Krist & Bubits, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 26. März 2002, GZ. xxxxx, betreffend Zollschuld, entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Rechtsbehelfsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-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 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**

Das Hauptzollamt Wien hat als Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 12. Dezember 2001, Zl. xxxxx, festgestellt, der bei der Bf. als Busfahrer beschäftigte S. V., wohnhaft in H. S., habe am 13. November 1999 eine eingangsabgabepflichtige Ware, nämlich

den Reisebus der Marke Mercedes Sprinter 412D, Fahrgestellnummer: ABC, Kennzeichen: XYZ, der zollamtlichen Überwachung entzogen. Für ihn sei dadurch gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Einfuhrzollschuld in der Höhe von insgesamt € 19.656,55 (ATS 270.480,00), davon € 8.023,08 (ATS 110.400,00) an Zoll (Z1) und € 11.633,47 (ATS 160.080,00) an Einfuhrumsatzsteuer (EU) entstanden.

Außerdem sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG die Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabenerhöhung von € 2.372,40 (ATS 32.645,00) entstanden.

Gemäß § 79 Abs. 2 ZollR-DG sei die für S. V. entstandene Zollschuld im selben Zeitpunkt auch für dessen Dienstgeber entstanden.

Die sich aus der Beilage ergebende Abgabeberechnung und deren Bemessungsgrundlagen würden einen Teil des Spruches darstellen. Die Bf. habe daher den Betrag in der Höhe von € 22.028,95 (ATS 303.125,00) unter den im Bescheid wiedergegebenen Bedingungen zu entrichten.

Das Hauptzollamt Wien hat die Entscheidung im wesentlichen damit begründet, dass durchgeführte Ermittlungen als Sachverhalt ergeben hätten, S. V. habe von seinem Dienstgeber den Auftrag erhalten, am 13. November 1999 in Klagenfurt eine Reisegruppe mit dem Namen V. aufzunehmen. Diesem Auftrag liege eine Vereinbarung zwischen K. T. und E. E. in Budapest zugrunde. Daher habe S. V. den im Spruch näher bezeichneten Omnibus von Ungarn über eine nicht mehr bestimmbare österreichische Grenzzollstelle in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht. Die Reisegruppe habe eine mehrtägige Rundreise in der Europäischen Union vorgenommen und sei dabei mit dem gegenständlichen Fahrzeug befördert worden. Die Reiseroute sei von Klagenfurt über Venedig und Pisa nach Rom verlaufen. Am 17. November 1999 sei die Reisegruppe von Rom per Flugzeug in ihr Herkunftsland zurück gereist.

Der zugrundeliegende Sachverhalt stütze sich auf Erhebungen des Hauptzollamtes Wien, insbesondere auf eine mit S. V. aufgenommene Niederschrift sowie auf Reiseprogramme der E. E. in Budapest und die Hotelliste der E. E. in Wien.

Der im Spruch näher bezeichnete Omnibus stelle eine eingangsabgabepflichtige Nichtgemeinschaftsware dar. Am 13. November 1999 als dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, der nach den Ermittlungen feststellbar sei, habe S. V. das gegenständliche Beförderungsmittel von Ungarn über eine nicht mehr bestimmbare Grenzzollstelle im Verfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet verbracht, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben. Jedenfalls habe er bei der ersten Einbringung der

spruchgegenständlichen, eingangsabgabepflichtigen Ware keine ausdrückliche, schriftliche oder zumindest mündliche Zollanmeldung zur Überführung in ein Zollverfahren abgegeben, sondern sich der Zollanmeldung durch andere Form der Willensäußerung nach Art. 232f. ZK-DVO bedient.

Gemäß Art. 718 Abs. 1 ZK-DVO werde die vorübergehende Verwendung für die gewerblich verwendeten Straßenfahrzeuge bewilligt. Gemäß Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d ZK-DVO unterliege die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Abs. 1 der Voraussetzung, dass die Fahrzeuge ausschließlich für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft beginnen oder enden.

Im gegenständlichen Falle sei schon bei der Einbringung beabsichtigt gewesen, den Omnibus für eine Personenbeförderung zu verwenden, die im Zollgebiet beginnen, das Zollgebiet nie verlassen werde und im Zollgebiet enden sollte. Daher habe die Voraussetzung nach Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d ZK-DVO nicht zugetroffen und sei die Zollanmeldung durch andere Form der Willensäußerung für den von S. V. zur vorübergehenden Verwendung eingeführten Omnibus nicht gesetzeskonform gewesen. Mit der Wegbringung vom Amtsplatz der Grenzzollstelle habe S. V. das Beförderungsmittel der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Eine Einfuhrzollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK entstehe, wenn eine eingangsabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen werde. Zollschuldner sei gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK jene Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen habe.

Gemäß § 79 Abs. 2 ZollR-DG entstehe die Zollschuld, die für einen Dienstnehmer oder sonstigen Beauftragten eines Unternehmens entstanden sei, weil dieser in Besorgung von Angelegenheiten seines Dienstgebers oder Auftraggebers bei der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten ein rechtswidriges Verhalten gesetzt habe, im selben Zeitpunkt auch für den Dienstgeber oder Auftraggeber.

Die Zollschuld sei daher der Bf. vorzuschreiben gewesen. Die Bemessungsgrundlagen seien von einem Sachverständigen ermittelt worden. Die Abgabenerhöhung sei als Folge der Entstehung der Einfuhrzollschuld für den Zeitraum zwischen der Entstehung der Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG nach zu erheben gewesen.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 18. Jänner 2002.

Zunächst wird bemängelt, dass die Entscheidung trotz eines Zustellbevollmächtigten in Österreich ohne eine Übersetzung per Post nach Ungarn zugestellt worden sei.

In der Sache selbst wird im wesentlichen vorgebracht, dass in der Begründung des Bescheides weder Beweise, die eine Tatbestandsaufklärung ermöglicht hätten, noch logische Beweise erwähnt seien. Aus einer gewährten Einsicht in Finanzstrafakten würden sich keinerlei Beweise noch Anhaltspunkte für eine Vermutung einer Beförderung und für Geschäftsbeziehungen zu den betroffenen Auftraggebern ergeben. Im Zusammenhang mit dem Fax vom 29. Mai 2000 weise der Akt Unregelmäßigkeiten auf. Die Bf. habe keine Beförderung nach dem in den Akten ausgewiesenen Reiseprogramm durchgeführt. Eine schriftliche Bestellung des Reisebusses sei nicht aktenkundig.

Das Hauptzollamt Wien habe sich nicht einmal die Mühe gegeben, in seiner unbegründeten Vermutung glaubhaft zu machen, dass der Reisebus in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht worden sei. In den Akten seien keine Beweise auffindbar, die diese vom Zollamt angenommene Tatsache beweisen würden, weshalb der angenommene Sachverhalt akten- und rechtswidrig sei. Ebenso rechtswidrig sei, dass bei verbleibenden Zweifeln Tatsachen zum Nachteil der Bf. angenommen worden seien.

Das Hauptzollamt Wien hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2002, Zl. xxxxx, als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des rechtlichen Rahmens (im wesentlichen Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK, § 79 Abs. 2 ZollR-DG, Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b und Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d ZK-DVO) wird bemerkt, dass eine Zollanmeldung spontan dann abgegeben werde, wenn der Anmelder von sich aus Kontakt mit dem Zollorgan herstelle. Im Hinblick auf die Einwendungen die Zustellung betreffend wurde in der Folge u.a. auf § 10 des Zustellgesetzes und auf Art. 8 B-VG verwiesen.

Nach § 167 BAO werde das Abgabungsverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht. Im gegenständlichen Verfahren sei im Grund der niederschriftlichen Zeugeneinvernahmen des geschäftsführenden Vertreters der Bf. am 17. April 2001 und des S. V. am 18. April 2001 u.a. als Sachverhalt festgestellt worden, dass die Bf. im Jahre 1989 gegründet worden sei, um sich mit der Beförderung von Personen sowohl innerhalb als auch außerhalb des ungarischen Staates zu befassen. Seit 1997 sei der im Spruch des bekämpften Bescheides angeführte Omnibus in deren Besitz. S. V. sei bei der Bf. seit 1997 als Busfahrer beschäftigt. Seit 1997 stehe die Bf. mit der K. T. in regelmäßigen Geschäftsverbindungen. Sie werde von dieser jährlich zu 25 bis 30 mal mit der Durchführung von Personenbeförderungen sowohl durch Ungarn als auch durch das Gebiet der Europäischen Union beauftragt. Diese Aufträge seine von der K. T. telefonisch an die Bf. vergeben worden. Die Bf. wiederum habe den Auftraggeber der K. T. nicht gekannt. Es sei der Bf. lediglich telefonisch mitgeteilt

worden, wann und wohin der Bus fahren müsse und mit wie vielen Personen zu rechnen sei. Die Busfahrer - unter ihnen auch S. V. - hätten erst nach Aufnahme der Reisegruppe den genauen Plan der Reiseroute erhalten und sich daran gehalten.

Im Zuge finanzstrafrechtlicher Ermittlungen sei das Fax der K. T. an die E. E. in Wien vom 4. November 1999 sichergestellt worden, aus welchem sich im Grunde von Details die Bereitstellung des gegenständlichen Reisebusses für den Zeitraum vom 13. November bis 17. November 1999 für eine Rundreise mit Beginn in Klagenfurt und dem Ende in Rom ergebe. Weiterhin sei ein Fax der E. E. betreffend die bei dieser Rundreise anzufahrenden Hotels mit der Handynummer des S. V. und dem Kennzeichen des Busses festgestellt worden.

Die Bf. sei seitens des Hauptzollamtes Wien nicht aufgefordert worden, einen Zustellbevollmächtigten zu benennen, weshalb der Abgabenbescheid der Bf. am 20. Dezember 2001 mittels internationalem Rückschein wirksam zugestellt worden sei. Die Beschwerde sei zu Recht in deutscher Sprache abgefasst gewesen, weil die Bf. keinen Anspruch auf eine ungarische Übersetzung behördlicherseits habe.

Der im Abgabenverfahren anzuwendende Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeute, dass es bereits genüge, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lasse.

Im gegenständlichen Verfahren liege der Zollbehörde die Zeugenaussage des L. B., des geschäftsführenden Vertreters der Bf. vor, in welcher er erklärt habe, mit der K. T. in geschäftlicher Beziehung zu stehen und in deren mündlichem Auftrag Personenbeförderungen - auch im Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft - durchzuführen. Die Aussage decke sich in wesentlichen Punkten mit der Zeugenaussage des S. V. vom 18. April 2001. Dazu seien im Fax vom 4. November 1999 der K. T. handschriftlich die anzufahrenden Hotels und der streitverfangene Bus vermerkt, womit die Bereitstellung des Reisebusses für eine Reisbewegung mit deren Beginn in Klagenfurt und deren Ende in Rom bestätigt sei.

Diese Beweismittel würden in Beachtung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung den Schluss zulassen, S. V. habe in der Zeit vom 13. bis 17. November 1999 tatsächlich eine Personenbeförderung, die im Zollinland begonnen und geendet habe, durchgeführt. Dazu habe er das Beförderungsmittel von Ungarn aus über eine nicht mehr bestimmbare österreichische Grenzzollstelle formlos im Verfahren der vorübergehenden Verwendung am 13. November 1999 als dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, welcher im Grunde der

Ermittlungen feststellbar sei, eingebracht, ohne dass die Voraussetzungen für eine Bewilligung im Sinne des Art. 718 ZK-DVO erfüllt gewesen seien. Da S. V. dies in Erfüllung eines dienstlichen Auftrages getan habe, sei nicht nur für ihn, sondern auch für dessen Dienstgeber die Zollschuld im Sinne des Spruches des bekämpften Bescheides entstanden.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 3. Juni 2002. Die Beschwerde wendet vor allem ungültige Zustellung ein und bemängelt die durchgeführte freie Beweiswürdigung bzw. wird in der Beschwerde vorgebracht, die Behörde habe über offene Anträge nicht entschieden.

Im Hinblick auf den Beschwerdepunkt der ungültigen Zustellung wird seitens der Bf. im wesentlichen darauf verwiesen, die Behörde habe in Nichtbeachtung der §§ 8a, 9 Abs. 1 und 11 Abs. 1 des Zustellgesetzes, des Art. 5 des Protokolls Nr. 6 des Europa-Abkommens vom 13. Dezember 1993 mit Ungarn über die Zustellung von Schriftstücken und Entscheidungen in Zollsachen, die Zustellung als rechtswirksam bewertet und dadurch im Hinblick auf den völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben einen nicht heilbaren Mangel gesetzt (VwGH vom 18.12.1997, 1997/11/0274).

Zum Problem der Sprache im Hinblick auf Auslandszustellungen habe der OGH in seiner Entscheidung vom 16. Juni 1998, AZ 4 Ob 159/98f, unter Hinweis auf Art. 6 der EMRK im wesentlichen ausgeführt, die Zustellung von Schriftstücken, die nicht in der Amtssprache des Zustelllandes abgefasst seien, sei mit dem Grundsatz eines fairen Verfahrens nicht vereinbar und eine solche Zustellung durch die Post daher unwirksam. Obwohl ein Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht worden sei, seien weder der Bescheid noch die Berufungsvorentscheidung auf diesem Wege zugestellt worden.

Zu den Einwendungen im Hinblick auf die freie Beweiswürdigung bemerkt die Bf. vor allem, dass die wichtigste Aufgabe einer Behörde im Zuge des Ermittlungsverfahrens die Beweisaufnahme sei. Dabei treffe die Beweislast die Behörde, die verpflichtet sei, selbst für die Klarstellung zweifelhafter Tatsachen zu sorgen. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung erlaube es nicht, dass eine solche Klarstellung von der Behörde unterlassen werde. Im Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung habe die Behörde lediglich Ketten von Vermutungen zusammengeführt (möglicher Auftrag zur Beförderung, mögliche Einreise in die EU). Die Behörde stütze sich dabei auf ungeklärt gebliebene Indizien. Mangels gründlicher Ermittlungen sei das Hauptzollamt Wien von einem wahrheits- und aktenwidrigem Sachverhalt ausgegangen. Weil die Bf. die auf Indizien gestützte Reise nicht durchgeführt habe, könne die Behörde auch keine Hinweise sammeln, die darauf hinweisen würden, dass die Bf. damals in

das Zollgebiet der EU eingereist sei. Die Einreise nach Österreich sei nicht erwiesen. Der Standpunkt der Behörde verstoße gegen Art. 6 der EMRK. Die Vorgangsweise der Behörde sei mit dem Grundsatz des fairen Verfahrens nicht vereinbar. Die Behörde sei verpflichtet, den Sachverhalt so weit abzuklären, dass er eine einwandfrei Grundlage für eine Erledigung bilden kann.

Im Hinblick auf den Einwand, der sich mit den unerledigten Anträgen beschäftigt, wird vor allem vorgebracht, dass ein Antrag um Beistellung einer Verfahrenshilfe seit mehr als sechs Monaten unbearbeitet sei.

In ihrer Eingabe vom 14. April 2003 bestätigt die Bf. die Benachrichtigung betreffend den Übergang der Zuständigkeit auf den unabhängigen Finanzsenat und versucht im wesentlichen und ergänzend zum Beschwerdevorbringen ihre angespannte wirtschaftliche Situation darzulegen.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde bemerkt das Hauptzollamt Wien, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung für Beförderungsmittel im Sinne des Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d ZK-DVO in der damals geltenden Fassung nicht vorliegen würden, da die in Rede stehende Reisebewegung im EU-Gebiet begonnen und geendet habe und dass diesbezüglich auf die Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen werde.

Aus der Eingabe vom 13. November 2003 (Fax) ist die Vertretung der Bf. ersichtlich.

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

Die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum (November 1999) geltenden Fassung lauten:

Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zur Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993 (Zollkodex-Durchführungsverordnung idgF, ZK-DVO):

Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung können für die in Art. 718 bis 725 genannten Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 nach Maßgabe von Art. 698 und 735 abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden.

Art. 232 Abs. 2 ZK-DVO:

Sofern die in Abs. 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch Willensäußerung im Sinne des Art. 233 angemeldet angesehen.

Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a zweiter Anstrich ZK-DVO:

Im Sinne der Art. 230 bis 232 kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Zollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden.

Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO:

Sind die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllt, so gelten die betreffenden Waren als im Sinne des Art. 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als überlassen, sobald die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 erfolgt ist.

Art. 718 Abs. 1 ZK-DVO:

Die vorübergehende Verwendung wird für die gewerblich verwendeten Straßenfahrzeuge bewilligt.

Art. 718 Abs. 2 ZK-DVO:

Im Sinne dieses Art. gelten als Fahrzeuge alle Straßenfahrzeuge einschließlich der Anhänger, die an derartige Fahrzeuge angehängt werden können.

Art. 718 Abs. 3 ZK-DVO:

Unbeschadet Abs. 4 unterliegt die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Abs. 1 der Voraussetzung, dass die Fahrzeuge

- a) von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person oder für deren Rechnung eingeführt werden;
- b) von dieser Person oder für deren Rechnung gewerblich verwendet werden;
- c) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind. In Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge Eigentum einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person sind;
- d) ausschließlich für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden.

Art. 718 Abs. 7 ZK-DVO:

Abweichend von Abs. 3

- a) können gewerblich verwendete Fahrzeuge unter den in Abs. 6 genannten Voraussetzungen von natürlichen Personen geführt werden, die ihren Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft haben;
- b) kann die Zollstelle zulassen, dass
  - ausnahmsweise eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Person Fahrzeuge zur gewerblichen Verwendung im Verfahren der vorübergehenden Verwendung für eine bestimmte Dauer in dieses Zollgebiet einführt und dort verwendet; die Verwendungsdauer wird von der Zollstelle in jedem Einzelfall festgelegt;
  - eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person, die Angestellte einer



außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person ist, ein Fahrzeug, das Eigentum der letztgenannten Person ist, in dieses Zollgebiet einführt und dort gewerblich verwendet. Das zur vorübergehenden Verwendung zugelassene Fahrzeug kann auch privat verwendet werden, wenn diese Verwendung im Vergleich zur gewerblichen Verwendung von untergeordneter Bedeutung ist und nur gelegentlich erfolgt und wenn dies im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist;

c) können gewerblich verwendete Fahrzeuge im Binnenverkehr eingesetzt werden, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften, insbesondere über die Voraussetzung für den Marktzugang und die Durchführung von Beförderungen, diese Möglichkeit vorsehen.

Art. 670 Buchstabe p ZK-DVO:

Binnenverkehr: die Beförderung von Personen, die im Zollgebiet der Gemeinschaft in ein Beförderungsmittel einsteigen und in diesem Gebiet wieder aussteigen, bzw. die Beförderung von Waren, die im Zollgebiet der Gemeinschaft verladen und in diesem Gebiet wieder entladen werden.

Art. 203 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. 302 vom 19. Oktober 1992 (Zollkodex idgF, ZK):

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

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

(3) Zollschuldner sind:

- 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 einfuhrabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Art. 37 ZK:

(1) Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden.

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

Art. 204 Abs.1 ZK:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen  
 a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder  
 b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,  
 es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

#### Art. 204 Abs. 2 ZK:

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

#### Art. 204 Abs. 3 ZK:

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

#### Art. 215 Abs. 1 ZK:

Die Zollschuld entsteht an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, eingetreten ist.

§ 79 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend ergänzender Regelungen zur Durchführung des Zollrechts der Europäischen Gemeinschaften (Zollrechts-Durchführungsgesetz - ZollR-DG, BGBl.Nr. 1994/659 idgF):

Eine Zollschuld, die für einen Dienstnehmer oder sonstigen Beauftragten eines Unternehmers entstanden ist, weil dieser in Besorgung von Angelegenheiten seines Dienstgebers oder Auftraggebers bei der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten ein rechtswidriges Verhalten gesetzt hat, entsteht im selben Zeitpunkt auch für den Dienstgeber oder Auftraggeber, soweit dieser nicht bereits nach einer anderen Bestimmung in derselben Sache Zollschuldner geworden ist.

§ 289 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung, BAO, BGBl.Nr. 194/196 idgF):

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz

zu setzen und dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Das Hauptzollamt Wien hat, ausgehend vom zugrundegelegten Sachverhalt, die Entstehung der Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK darauf gestützt, S. V. habe in der Zeit vom 13. bis 17. November 1999 tatsächlich eine Personenbeförderung, die im Zollinland begonnen und geendet habe, durchgeführt. Dazu habe er das Beförderungsmittel von Ungarn aus über eine nicht mehr bestimmbare österreichische Grenzzollstelle formlos im Verfahren der vorübergehenden Verwendung am 13. November 1999 als dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, welcher im Grunde der Ermittlungen feststellbar sei, eingebracht, ohne dass die Voraussetzungen für eine Bewilligung im Sinne des Art. 718 ZK-DVO erfüllt gewesen seien. Er sei daher anlässlich der Einbringung des Fahrzeuges in die Gemeinschaft zur Abgabe einer Zollanmeldung durch andere Form der Willensäußerung nicht berechtigt gewesen. Dadurch, dass er beim österreichischen Grenzzollamt den Arbeitsplatz, ohne spontan bei der Zollbehörde eine Zollanmeldung abzugeben, verlassen habe, sei für ihn die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK entstanden. Weil S. V. dies in Erfüllung eines dienstlichen Auftrages getan habe, sei dadurch die Zollschuld nicht nur für ihn, sondern auch für die Bf. entstanden.

Es erhebt sich - auch wenn die innere Einstellung bei einer Anmeldung als reine Tathandlung nicht von Relevanz ist - im Hinblick auf den zugrundegelegten Sachverhalt doch die Frage, ob aus der Sicht des Inhaltes der niederschriftlichen Ausführungen des S. V. und des L. B. bereits im Zeitpunkt der Einbringung des Beförderungsmittels aus deren Sicht von einer der Bf. zurechenbaren Beförderung, die im Zollgebiet beginnen und dort enden werde, ausgegangen werden darf. L. B. hat in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift im Hinblick auf die Reisen nur ausgeführt, dass er von K. T. angerufen worden sei und dass ihm mitgeteilt worden wäre, wann und wohin der Bus fahren müsse und mit wie vielen Personen man ungefähr rechnen müsse. Dann sei der Fahrer losgefahren, um die Reisenden aufzunehmen. Der Fahrer habe die genaue Reiseroute erst bei der Aufnahme der Reisegruppe erfahren, sobald ihm der Reisebegleiter den Plan der genauen Reiseroute übergeben habe. Die Route habe er dann nach den Angaben absolviert. Beim Erteilen des Auftrages sei eine grobe Reiseroute mitgeteilt worden. S. V. führt in der mit ihm aufgenommenen Niederschrift aus, es sei vorgekommen, dass er telefonisch direkt von einem Angestellten der K. T. die genauen Daten darüber erhalten habe, wann und wo er die Reisenden aufnehmen soll, an die Daten könne er sich aber nicht mehr genau erinnern. Meistens habe er von seinem Chef die genauen Daten zur Arbeit bekommen.

Zweifel sind auch im Hinblick auf die angenommene, nicht erwiesene und im Berufungs- und Beschwerdeverfahren heftig bestrittene Einbringung des gegenständlichen Beförderungsmittels in die Europäische Union über ein nicht mehr feststellbares österreichisches Grenzzollamt angebracht. Weil wirtschaftlich begründet ist auch eine Einbringung über ein Zollamt eines anderen Mitgliedstaates denkbar. Um Leerfahrten zu vermeiden, kann eine Anforderung des Busses in der Folge einer zuvor tatsächlich durchgeführten grenzüberschreitenden Beförderung erfolgt sein. Was die verfahrensrelevante Fahrt betrifft, hat im Grunde des ermittelten Sachverhaltes eine damit zwingend im Zusammenhang stehende Anfahrt aus Ungarn und dazu noch über ein österreichisches Grenzzollamt nicht zwingend den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich.

K-U. Kock versucht in einem in P. Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Seite 1609 zitierten und in ddz 1997, F68, erschienenen Kurzbeitrag die Abgrenzung zwischen der Zollschuldentstehung wegen Pflichtverletzung und wegen Entziehens. Kock geht bei Konkurrenzen zwischen Art. 203 und Art. 204 ZK davon aus, dass es denkbar ist, dass nach einer zeitlich ersten Zollschuldentstehung eine weitere entstehen kann. Ergibt danach die den Gegenstand betreffende Gesamtbetrachtung, dass die wesentliche Tathandlung eines Beteiligten jene war, gerade die letzte Zollschuld zum Entstehen zu bringen, also mutatis mutandis bei einem Erfolgsdelikt das Aussteigen Lassen der beförderten Personen, wird eine erste Zollschuld durch die nachfolgende, im Zeitpunkt des Aussteigens entstandene, konsumiert. Ist dieses Ziel dagegen nicht gewollt, sondern das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, wird die zeitlich nachfolgende Zollschuldentstehung von der ersten konsumiert.

Im Gegenstande ist jedenfalls von einer mit dem Gesetz übereinstimmenden Überführung des Beförderungsmittels in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung auszugehen, so dass eine solche Abgrenzung erst gar nicht anzustellen ist, weil die innere Einstellung eines Anmelders und seines Dienstgebers im Zuge der Anmeldung, die eine reine Tathandlung ist, nicht relevant ist.

Da weder aus den Akten Hinweise auf eine Anmeldung des Beförderungsmittels im Grunde von Sonderbestimmungen zu schließen ist (im wesentlichen: Art. 718 Abs. 7 Buchstabe c ZK-DVO in Verbindung mit dem Bundesgesetz über die nicht-linienmäßige gewerbsmäßige Beförderung von Personen mit Kraftfahrzeugen -Gelegenheitsverkehrsgesetz - GelverkG1996, BGBl.Nr. 112/1996 idgF; Vereinbarung zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Regierung der Republik Ungarn über die internationale Beförderung von Personen im nicht-linienmäßigen Verkehr auf der Straße, BGBl.Nr. 150/2002), noch eine der beiden

Parteien erkennbar Einwendungen im Hinblick auf eine allfällig nach diesen Sonderbestimmungen durchgeführte Anmeldung vorgetragen hat, ist im Gegenstande von einer Anmeldung des Beförderungsmittels nach den Bestimmungen der ZK-DVO auszugehen.

Die Fälle der unzulässigen Kabotage, des unzulässigen Binnenverkehrs sind aus der Sicht des damals anzuwendenden Art. 670 Buchstabe p ZK-DVO als Beförderung von Personen, die im Zollgebiet der Gemeinschaft in ein Beförderungsmittel einsteigen und in diesem Gebiet wieder aussteigen, definiert. Die unzulässige Kabotage ist danach quasi ein Erfolgsdelikt, weil die Verwirklichung des Zollschuldentstehungstatbestandes zwingend voraussetzt, dass die im Zollgebiet eingestiegenen Personen nach dem Transport im Zollgebiet wieder aussteigen. Ein solches Ergebnis entspricht der Regelung der Art. 204 Abs. 2 1. Alternative ZK über den maßgeblichen Zeitpunkt der Zollschuldentstehung. Danach tritt dieser Zeitpunkt "erst" ein, wenn die maßgebliche zollrechtliche Pflicht als Folge einer Handlung endgültig nicht mehr erfüllt werden kann.

Dies wird bei einem Vergleich der Rechtslage vor und nach der Änderung der ZK-DVO zum 1. Juli 2001 sehr deutlich (vgl. dazu K. Fuchs in ZfZ 2003, Nr. 7, Seiten 248ff).

Für die Zulässigkeit der vorübergehenden Verwendung erbringt der Vergleich keine Änderung der Rechtslage. Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d (alte Fassung): "... dass die Fahrzeuge ausschließlich für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft beginnen oder enden." Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c (neue Fassung): "... Beförderungsmittel, die nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft beginnen oder enden."

Ein Vergleich der Definitionen des Binnenverkehrs bringt aber ins Auge springende Unterschiede, die verdeutlichen, dass die unzulässige Kabotage vor der Novelle der ZK-DVO als Erfolgsdelikt angelegt war. Art. 670 Buchstabe p (alte Fassung): "... die Beförderung von Personen, die im Zollgebiet der Gemeinschaft in ein Beförderungsmittel einsteigen und in diesem Gebiet wieder aussteigen." Art. 555 Buchstabe c (neue Fassung): "... die Beförderung von Personen, die im Zollgebiet der Gemeinschaft einsteigen, um in diesem Gebiet wieder auszusteigen."

Die Zollschuld nach der alten Fassung wird in der Regel am Ort des Aussteigens entstehen; die Zollschuld nach der neuen Fassung hingegen in der Regel am Ort des Einsteigens. In

keinem der beiden Fälle wird aber die bloße Beförderungsabsicht, ein Frachtvertrag, ja sogar das Einsteigen von Personen genügen.

Übertragen auf den hier zur Entscheidung heranstehenden Fall bedeutet dies, dass, solange die Beförderung noch nicht mit dem Aussteigen der Personen beendet ist, die Voraussetzungen einer zulässigen vorübergehenden Verwendung nach Art. 718 Abs. 3 Buchstabe d ZK-DVO noch erfüllt werden können. Dies ergibt sich u.a. aus den Erkenntnissen des VwGH vom 19.12.2002, 2001/16/0035 und vom 19.3.2003, 2001/16/0488, wenn dort aus der Sicht der Rechtslage vor der Änderung der ZK-DVO für den gegenständlichen Fall sinngemäß verwertbar ausgeführt wird, dass Voraussetzung für einen unzulässigen Binnenverkehr auch das Aussteigen von Personen ist, weil vor dem Aussteigen nach der geltenden Bestimmung ein unzulässiger Binnenverkehr noch nicht verwirklicht und die widerrechtliche Verwendung des Beförderungsmittels noch nicht gegeben ist.

Im Hinblick auf die durch das Hauptzollamt Wien angestrebte Zollschatenstellung nach Art. 203 ZK erhebt sich aus der Sicht einer vorgenommenen ex-ante Begründung noch die Frage, ob eine Zollschaten, deren Voraussetzungen aus der Sicht eines vom Verschulden, von einer inneren Einstellung unabhängigen Erfolgsdeliktes, begangen durch eine Pflichtverletzung als reine Erfolgshandlung, erst später eintreten werden oder nicht werden, erst später eingetreten sind, gewollt sein kann. Im Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002, 2001/16/0035, wird bei ähnlich gelagertem Sachverhalt, namentlich einer von Beginn an gewollten Binnenbeförderung von Waren von Spanien nach Österreich, von einer Zollschatenstellung nach Art. 204 ZK ausgegangen.

P. Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Art. 204 Rz 23 erster Anstrich, beurteilt Verstöße gegen das Beförderungsverbot innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft bei gewerblicher Beförderung in der vorübergehenden Verwendung von Beförderungsmitteln als typische Verletzungen von Pflichten, die sich aus der Inanspruchnahme eines Zollverfahrens ergeben.

Mit dem Überschreiten der EG-Grenze unterliegen alle Waren der zollamtlichen Überwachung. Ab dem Zeitpunkt des Verbringens bis zur der Gestellung erfolgt die Überwachung in der Regel abstrakt, also allgemein und damit nicht auf den konkreten Einzelfall bezogen. Mit der Gestellung erhalten Zollbehörden im Normalfall erstmals Kenntnis darüber, dass Nichtgemeinschaftswaren aus einem Drittland eingetroffen sind. Ab diesem Zeitpunkt können konkrete, auf die Ware bezogene Überwachungsmaßnahmen beginnen. Die zollamtliche Überwachung endet bei Nichtgemeinschaftswaren mit dem Wechsel des zollrechtlichen Status

(Art. 37 Abs. 2 ZK), also der Überführung in den zollamtlich nicht mehr überwachten freien Verkehr, dem Verbringen in eine Freizone oder ein Freilager, sowie der Wiederausfuhr, Vernichtung oder Zerstörung. Sie dauert regelmäßig so lange an, bis aus einer Nichtgemeinschaftsware eine Gemeinschaftsware geworden ist.

Ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung als reine Tathandlung liegt immer dann vor, wenn ein Tun, aber auch ein Unterlassen, zur Folge hat, dass konkret begonnene Überwachungsmaßnahmen an der Ware - auch nur vorübergehend - nicht mehr durchgeführt werden können. Diese konkret begonnenen Maßnahmen sind all jene, die durch Eingriff in die Rechtssphäre nunmehr konkret Betroffener die Einhaltung des Zollrechtes sicherstellen sollen.

Da Entziehungshandlungen reine Tathandlungen sind, ist eine innere Einstellung bereits im Zuge der Einbringung im Hinblick auf den Charakter der unzulässigen Kabotage als reines Erfolgsdelikt unerheblich. Eine innere Einstellung ist kein Tun oder Unterlassen, das zur Folge hat, dass konkret begonnene Überwachungsmaßnahmen nicht mehr durchgeführt werden können und deswegen auch nicht Tathandlung einer Entziehung.

Überwachungshandlungen haben vor allem den unberechtigten Wechsel des zollrechtlichen Status einer Ware, eines Beförderungsmittels zum Inhalt. Sie sollen verhindern, dass eine Nichtgemeinschaftsware entgegen den gesetzlichen Vorschriften zu einer Gemeinschaftsware wird. Allen Zollbehörden in der Europäischen Gemeinschaft war es, nachdem das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel im Zuge des Verbringens über die Zollgrenze den Arbeitsplatz der Grenzzollstelle verlassen hat, objektiv andauernd möglich, es wegen dessen Registrierung, weil es ja weiterhin mit ungarischen Kennzeichen ausgestattet war, zollamtlich im Hinblick auf eine widerrechtliche Verwendung zu überwachen. Gerade Beförderungsmittel sind, wenn im Zollland registriert und mit Kennzeichen eines Drittlandes versehen, Grund und Ursache dafür, dass sie auf besonders einfache Art und Weise in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführt werden können.

Vorausgesetzt, das Ermittlungsergebnis wird im Hinblick darauf, dass die Beförderung tatsächlich und mit dem gegenständlichen vorübergehend verwendeten Beförderungsmittel stattgefunden hat, als ausreichend und stichhältig beurteilt, war das Aussteigen in Rom im Sinne der damals geltenden Rechtslage das die Zollschild zum Entstehen bringende Handeln. Da die Zollschild nicht nach Art. 203 ZK und damit nicht im Zuge des wo immer auch stattgefunden habenden Eintrittes in die Europäische Union entstanden ist, wäre nunmehr ein Entstehen nach Art. 204 ZK durch die gemäß Art. 215 ZK zuständige italienische Behörde zu

prüfen, weil nach Art. 215 ZK die Zollschuld an dem Ort entsteht, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, eingetreten ist. Die österreichischen Zollbehörden waren bzw. sind für die Erhebung der Zollschuld jedenfalls nicht zuständig.

Die sachliche und örtliche Zuständigkeit der einschreitenden Behörden ist in jedem Stadium des Verfahrens wahrzunehmen. Greift die im Berufungswege angerufene Behörde eine sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, belastet sie ihre Entscheidung mit Rechtswidrigkeit, auch wenn dieser Umstand - wie im Beschwerdefall - in der Berufung und Beschwerde nicht geltend gemacht wurde. Weil die Berufungsvorentscheidung als Sache des Beschwerdeverfahrens wegen örtlicher Unzuständigkeit des Hauptzollamtes Wien im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben war (VwGH vom 14.1.1988, 1986/16/0035 und vom



21.5.2001, 2001/17/0043), durfte ein Eingehen sowohl auf die weiteren verfahrensrechtlichen als auch auf die materiellrechtlichen Einwendungen der Beschwerde unterbleiben.

Graz, 8. Jänner 2004