

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Willibald Rath, Dr. Manfred Rath, Mag. Gerhard Stingl, Mag. Georg Dieter, Rechtsanwälte, 8020 Graz, Friedhofgasse 20, vom 12. November 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 24. September 2001, Zl. 700/10359/2001, betreffend Eingangsabgaben, Abgabenerhöhung und Verwaltungsabgaben entschieden:

1.) Der Spruch des Bescheides des Hauptzollamtes Graz vom 29. März 2001, Zl. 700/04574/2001, der mit der vorbezeichneten Berufungsvorentscheidung unverändert übernommen worden ist, wird wie folgt geändert:

Die Wortfolge „1 PKW“ wird ersetzt durch die Wortfolge „3 PKW“

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29. März 2001, Zl. 700/04574/2001, setzte das Hauptzollamt Graz gegenüber der Bf. (Bf.) wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung der in der Versandanmeldung T1, WE-Nr. zzz, vom ttmmjj genannten Waren, im Grunde des Artikels 203 Absatz 1 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Absatz 1 ZollIR-DG Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt S 228.131,00 (S 30.671,00 an Zoll, S 196.988,00 an Einfuhrumsatzsteuer und S 472,00 an Ausgleichszinsen) fest. Zusätzlich wurden mit diesem Sammelbescheid eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Absatz 1 ZollIR-DG in der Höhe von S 15.722,00 sowie Verwaltungsabgaben gemäß § 105 ZollIR-DG in der Höhe von S 600,00 vorgeschrieben.

Gegen diesen Sammelbescheid erhab die Bf. mit Eingabe vom 2. Mai 2001 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Hauptzollamt Graz wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2001, Zl. 700/10359/2001, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 12. November 2001.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2004, GZ. ZRV/0066-Z1W/2003, setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über diese Beschwerde bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 26. September 2003, Zl. ZRV/0075-Z1W/02, gemäß § 281 Absatz 1 BAO aus.

Der Verwaltungsgerichtshof entschied über die Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheid mit Erkenntnis vom 18. Mai 2006, Zl. 2003/16/0494. Das ausgesetzte Berufungsverfahren war daher vom Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Artikel 96 ZK:

(1) Der Hauptverpflichtete ist 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 Bestimmungsstelle zu gestellen.

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

(2) 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.

Artikel 378 ZK-DVO:

(1) Ist die Sendung der Bestimmungsstelle gestellt worden und kann der Ort der Zu widerhandlung nicht ermittelt werden, so gilt diese Zu widerhandlung unbeschadet des Artikels 215 ZK des Zollkodex

- 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 Zu widerhandlung tatsächlich begangen worden ist, wird den Zollbehörden innerhalb der Frist nach Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO nachgewiesen.

(2) Gilt die Zu widerhandlung 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.

Artikel 379 ZK-DVO:

(1) Ist eine Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt worden und kann der Ort der Zu widerhandlung nicht ermittelt werden, so teilt die Abgangsstelle dies dem Hauptverpflichteten so schnell wie möglich, spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats nach dem Zeitpunkt der Registrierung der Versandanmeldung mit.

(2) 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 Zu widerhandlung 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.

Artikel 380 ZK-DVO:

Der Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens im Sinne des Artikels 378 Absatz 1 ZK-DVO wird 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.

Artikel 203 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.

§ 26 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz:

Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für die Zölle sinngemäß;

§ 101 Absatz 2 erster und zweiter Satz ZollR-DG:

Die Höhe der Personalkosten ist vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung mit einem Durchschnittssatz für eine Stunde festzusetzen. Der Durchschnittssatz entspricht für Bedienstete der Verwendungsgruppen A und B (Entlohnungsgruppen a und b) dem auf eine Stunde entfallenden Teil des einem verheirateten Beamten der allgemeinen Verwaltung gebührenden Bruttogehaltes, einschließlich allfälliger Teuerungszulagen, der Gehaltsstufe 2 der Dienstklasse V zuzüglich der Sonderzahlungen, der Verwaltungsdienstzulage und der Wohnungsbeihilfe sowie der einem Alleinverdiener mit zwei Kindern gebührenden Haushaltzulage und Familienbeihilfe; für sonstige Bedienstete beträgt der Durchschnittssatz vier Fünftel des Satzes für Bedienstete der Verwendungsgruppen A und B.

§ 21 Absatz 1 Ziffer 1 Zollrechts-Durchführungsverordnung (ZollR-DV):

Die Höhe der Personalkosten für andere als die im Absatz 2 genannten kostenpflichtigen Amtshandlungen wird wie folgt festgesetzt:

1. für Bedienstete der Verwendungsgruppe A und B oder gleichwertiger Verwendungsgruppen (Entlohnungsgruppen a und b) für jede angefangene Stunde S 200,00.

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am ttmmjj wurde auf Antrag der XYGmbH mit Versandanmeldung T1, WE-Nr. zzz, ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren für die Beförderung von drei PKW der Marke XY vom Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle zum Hauptzollamt Hamburg als Bestimmungsstelle eröffnet. Die Frist für die Wiedergestellung wurde mit TTMMJJ festgesetzt. Die XYGmbH trat dabei als zugelassene Versenderin gemäß Artikel 398 ZK-DVO und als Hauptverpflichtete gemäß Artikel 96 Abs. 1 ZK auf.

Die Bf. hatte im Auftrag der Hauptverpflichteten die verfahrensgegenständlichen PKW gemeinsam mit drei weiteren PKW, die allerdings nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind, nach Hamburg zu befördern.

Da das Exemplar 5 der erwähnten Versandanmeldung als Nachweis für die ordnungsgemäße Beendigung des Versandverfahrens nicht wie vorgesehen beim Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle einlangte, leitete dieses das Suchverfahren ein.

Das dabei befasste Hauptzollamt Hamburg-Freihafen teilte daraufhin dem Hauptzollamt Graz mit, dass die Sendung dort nicht gestellt und der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt worden sei. Für das Hauptzollamt Graz stand damit fest, dass die genannten drei Fahrzeuge der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren und es erließ daher den oben genannten erstinstanzlichen Bescheid über die Festsetzung der Zollschuld und der sonstigen Abgaben.

Im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung ist zunächst zu prüfen, für wie viele Fahrzeuge die Zollschuld entstanden ist. Nach den Feststellungen des Hauptzollamtes Graz ist Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens die Zollschuldentstehung für die im Spruch des erstinstanzlichen Bescheides durch die Anführung der jeweiligen Fahrgestellnummern konkret bezeichneten drei Fahrzeuge der Marke XY. Der Umstand, dass das Hauptzollamt Graz in diesem Bescheid bei der Warenbenennung im Widerspruch zu den übrigen Feststellungen im Spruch „1 PKW“ angeführt hat, beruht zweifellos auf einem offensichtlichen Schreibfehler, der jedoch keinen Einfluss auf das weitere Abgabenverfahren zu entfalten

vermochte. Dies wird auch dadurch deutlich, dass mit diesem Bescheid die Abgaben für alle drei PKW festgesetzt worden sind.

Noch in der Berufung gegen diesen Bescheid räumt die Bf. selbst ein, dass die gegenständliche Lieferung genau diese drei Fahrzeuge umfasste. Dass sie in der Beschwerde plötzlich nur mehr von einem einzigen Fahrzeug spricht, kann daher nur an einem (womöglich durch den erwähnten Schreibfehler mitverursachten) Irrtum liegen, da am Umfang der im Versandverfahren beförderten Waren nach der gesamten Aktenlage kein ernsthafter Zweifel bestehen kann. Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass alle drei Fahrzeuge Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens sind.

Der vorliegende Aktvorgang beinhaltet zahlreiche Dokumente (Versandschein, Aufstellung der Hauptverpflichteten, Fakturen etc.) aus welchen hervorgeht, dass die drei Fahrzeuge zur Auslieferung nach Panama bestimmt waren. Auch die Bf. selbst macht in ihrer o.a. Berufungsschrift vom 2. Mai 2001 geltend, dass die genannten PKW tatsächlich in Panama eingeführt worden seien. Worauf sich die erstmals in der Beschwerdeschrift vorgebrachte, mit der Aktenlage in Widerspruch stehende und durch keinerlei Beweismittel gedeckte Behauptung stützt, dass die Ware nach Paraguay exportiert worden sei, ist nicht erkennbar. Es ist daher diesbezüglich ebenfalls von einem Irrtum der Bf. auszugehen, dem im Ergebnis keinerlei Relevanz auf die abgabenrechtliche Würdigung zukommt.

Die Bf. stellt nicht in Abrede, die Beförderung des (richtig: der) verfahrensgegenständlichen PKW tatsächlich durchgeführt zu haben, bestreitet allerdings, Kenntnis vom eröffneten Versandverfahren gehabt zu haben. Sie behauptet, dem Lenker des von ihr eingesetzten Beförderungsmittels sei von Seiten der Absenderin ein verschlossenes Kuvert übergeben worden, wobei der Lenker davon ausgegangen sei, dass sich in diesem Kuvert Fahrzeugpapiere befunden hätten. Erst im Nachhinein sei davon auszugehen, dass sich in diesem verschlossenen Kuvert ein Versandschein befunden habe.

Dieses Vorbringen steht im Widerspruch zur Aussage eines Angestellten jenes Speditionsunternehmens, welches damals die CMR-Frachtbriefe und die Versandscheine erstellt hatte. Der betreffende Angestellte stellt entschieden in Abrede, dass jemals Versandscheine an bei der Bf. beschäftigte Fahrer in verschlossenen Kuverts übergeben worden seien. Dem Unabhängigen Finanzsenat liegt auch eine diesbezügliche an die Hauptverpflichtete gerichtete schriftliche Stellungnahme des Speditionsunternehmens vom 17. Juli 2001 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."

Der Verfahrensablauf bei der PKW-Abholung beim genannten Speditionsunternehmen stellte sich laut Aussage des Verantwortlichen des Unternehmens damals wie folgt dar:

Beim genannten Unternehmen wurden damals ca. 300 PKW täglich verladen. Voraussetzung für ein klagloses Funktionieren dieser relativ großen logistischen Herausforderung ist und war die genaue Beachtung der festgelegten Ablaufprozesse durch alle Beteiligten. Diese waren u.a. dadurch gekennzeichnet, dass der betreffende LKW-Lenker stets selbst für die Beladung der PKW verantwortlich war. Erst nachdem er seinen LKW mit den zu befördernden PKW beladen hatte, konnte er im Büro des Speditionsgebäudes vorsprechen, um den CMR-Frachtbrief erstellen zu lassen. Dort wurde zunächst geprüft, ob tatsächlich die richtigen Fahrzeuge verladen worden waren und anschließend der entsprechende Frachtbrief vorbereitet. Dann wurde von der Spedition die Versandanmeldung T1 ausgedruckt. Diese wurde in der Folge ins 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 ausgehändigt.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund diese detaillierte und durchaus schlüssig und glaubwürdig vorgetragene Schilderung in Zweifel zu ziehen. Es ist auch nicht logisch begründbar, welche Motivation das Speditionsunternehmen gerade bei einem derart umfangreichen Geschäftsaufkommen daran haben könnte, dem Warenführer gegenüber den zollrechtlichen Status der Waren zu verschweigen. Dies umso mehr, als sie selbst großes Interesse an der ordnungsgemäßigen Beendigung des Versandverfahrens haben musste, für welches ihr Auftraggeber als Hauptverpflichteter die Haftung übernahm.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bf, die sich gewerbsmäßig mit der Durchführung von Kraftwagentransporten beschäftigt, im Zeitraum von Dezember 1999 bis Ende Februar 2000 eine Vielzahl von Transporten im gemeinschaftlichen Versandverfahren im Auftrag der Hauptverpflichteten von Graz nach Hamburg durchgeführt hat. Es fällt auf, dass eine Reihe dieser Versandverfahren durch ordnungsgemäße Gestellung beim Hauptzollamt Hamburg erledigt werden konnten, wohingegen in 93 Fällen wegen Nichtbeendigung die Zollschuld festzusetzen war.

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

Darüber hinaus war im Feld 5 "Beigefügte Dokumente" des betreffenden CMR-Frachtbriefes ein handschriftlicher Hinweis auf die oben genannte Versandanmeldung angebracht. Wenn auch aus Platzgründen nicht die vollständige WE-Nr. des Versandscheines angeführt wurde, war doch durch den Vermerk "T1" unzweifelhaft erkennbar, dass es sich bei den beförderten Beförderungsmitteln um Waren handelte, die sich im gemeinschaftlichen Versandverfahren befanden.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es somit als erwiesen, dass die Bf. Kenntnis darüber hatte, dass die streitgegenständliche PKW dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlagen. Sie kann somit auch nicht erfolgreich damit argumentieren, es sei ihr nicht bekannt gewesen, dass die betreffende Ware vor der Abladung dem Zollamt Hamburg zu gestellen war, zumal die Gestellung bei der Bestimmungsstelle gemäß Artikel 356 Abs. 1 ZK-DVO eine der wesentlichsten Verfahrensgrundsätze bei der Beförderung von im Versandverfahren befindlichen Waren darstellt.

Der Einwand in der Beschwerde, wonach die Bf. nicht erkennen habe können, dass sich das in der Versandanmeldung als Empfängerin eingetragene Unternehmen außerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes befindet, ist rechtlich irrelevant, weil es zur Entstehung der Zollschuld nicht etwa wegen unzulässiger Verbringung einer Ware aus dem EWR sondern wegen Unterlassung der vorgeschriebenen Gestellung der Ware bei der Bestimmungsstelle gekommen ist.

In diesem Zusammenhang ist zur Klarstellung darauf hinzuweisen, dass es sich beim Hamburger Freihafen, in dessen Bereich das oben genannten Unternehmen ansässig ist, um eine Freizone handelt. Freizonen sind gemäß Artikel 166 Abs. 1 ZK Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft. Das erwähnte Unternehmen liegt damit auch nicht außerhalb des EWR.

Bei der Verbringung von Waren in die Freizone Hamburg per LKW wird somit keine Zollgrenze überschritten. Die Bf. vermag daher auch mit dem Versuch, die Nichtgestellung damit zu rechtfertigen, dass der bei der streitgegenständlichen Fahrt eingesetzte Lenker auf seinem Weg zum genannten Unternehmen die Grenzüberschreitung nicht erkennen habe können, nichts zu gewinnen.

Von der Bf. unbestritten ist, dass die Waren nicht bei der Bestimmungsstelle gestellt worden sind und im Hafen Hamburg ohne zollamtliche Mitwirkung abgeladen wurden.

Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren ist Artikel 203 Absatz 1 ZK ein typischer Zollschuldentstehungstatbestand. Werden im Versandverfahren befindliche Waren bei einer Per-

son abgeladen, die nicht zugelassener Empfänger ist, liegt regelmäßig ein Entziehen vor (siehe Witte, Rz. 8 zu Artikel 203 ZK).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 18. Mai 2006, Zl. 2003/16/0494, in einem ähnlich gelagerten Fall entschieden, dass der Warenführer im Falle der Nichtgestellung der von ihm beförderten und im Versandverfahren befindlichen Waren gemäß Artikel 203 Abs. 1 erster Anstrich ZK als Handelnder zum Zollschuldner wird. Dabei kommt es auf subjektive Merkmale nicht an, es genügt das objektive Element der unterbliebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle. Die von der Bf. geltend gemachten Einwände, wonach sie weder vorsätzlich gehandelt habe, noch wissentlich gegen Zollbestimmungen verstößen habe, stehen daher einer Zollschuldentstehung nach der zitierten Norm nicht entgegen.

Es erhebt sich nun die Frage, wer für die Erhebung der nach den obigen Ausführungen gemäß Artikel 203 ZK entstandenen Zollschuld zuständig ist.

Das Hauptzollamt Hamburg-Freihafen teilte dem Hauptzollamt Graz mit Schreiben vom 15. Jänner 2001 mit, dass die Sendung dort nicht gestellt und auch der zugehörige Versandchein nicht vorgelegt worden sei. Es betrachte das Suchverfahren für seine Dienststelle als abgeschlossen. Damit wird unzweifelhaft erkennbar, dass das Hauptzollamt Hamburg im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen ist, für die Festsetzung der durch die Nichtgestellung der Ware entstandenen Abgabenschuld zuständig zu sein.

Diesem Schluss der deutschen Zollverwaltung kann im Ergebnis mit nachstehender Begründung gefolgt werden:

Unbeschadet der Tatsache, dass auch das Hauptzollamt Hamburg nicht ausschließt, dass die PKW in Hamburg entladen worden sein könnten, konnte es auf Grund der Verfahrenslage nicht mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit davon ausgehen, dass der Ort der Zu widerhandlung in ihrem Bereich gelegen war.

Dadurch, dass die Ware ohne zollamtliche Mitwirkung in Hamburg abgeladen worden war, wurde der Bestimmungsstelle jede Möglichkeit genommen, die Nämlichkeitssicherung zu prüfen. Es liegen daher keine gesicherten behördlichen Feststellungen darüber vor, ob die in Hamburg entladenen Fahrzeuge identisch mit jenen Fahrzeugen sind, welche Gegenstand des Versandverfahrens waren. Zudem konnte die Bestimmungsstelle nicht mit Sicherheit ausschließen, dass die Zollschuld bereits vor der Entladung durch die Verletzung einer der zahlreichen bei der Durchführung des Versandverfahrens zu beachtenden Pflichten (etwa wegen Nichterfüllung der Verpflichtung, die Versandanmeldung mitzuführen) entstanden war und

dass für die dadurch entstandene Zollschuld ein anderes Land zuständig war. Schließlich liegen auch keine Indizien dafür vor, dass die Ware innerhalb des Zuständigkeitsbereiches der deutschen Zollverwaltung in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft gelangt ist und dass sich dadurch eine Zuständigkeit Hamburgs ergeben hat.

Das Hauptzollamt Hamburg hat wohl auch erkannt, dass im vorliegenden Fall nicht auszuschließen ist, dass die Ware ohne Gestellung bei der Bestimmungsstelle in ein Drittland befördert worden sein könnte, indem es auf die Möglichkeit der (zollschuldbefreienden) Vorlage eines Alternativnachweises hingewiesen hat. Dieser Hinweis besteht insofern zu Recht, als zutreffendenfalls von einer ordnungsgemäßen Durchführung des Versandverfahrens (und somit von keiner zollschuldbegründenden Zu widerhandlung) auszugehen ist. Andererseits hat es aber (angesichts der vorstehenden Ausführungen zu Recht) mangels entsprechend gesicherter Ermittlungsergebnisse über den tatsächlichen Ort der Zu widerhandlung nicht die Initiative für die Durchführung des Abgabenverfahrens innerhalb ihres Zuständigkeitsbereiches ergriffen.

Es greift daher die Fiktion des Ortes der Zu widerhandlung im Sinne des Artikels 378 Absatz 1 erster Anstrich ZK-DVO, welcher bestimmt, dass wenn die Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt worden ist und der Ort der Zu widerhandlung nicht (zweifelsfrei) ermittelt werden kann, diese Zu widerhandlung unbeschadet des Artikels 215 ZK als in dem Mitgliedstaat begangen gilt, zu dem die Abgangsstelle gehört, es sei denn, die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens oder der Ort, an dem die Zu widerhandlung tatsächlich begangen worden ist, wird den Zollbehörden innerhalb der Dreimonatsfrist nach Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO nachgewiesen.

Da kein entsprechender Alternativnachweis vorgelegt werden konnte und weder die Hauptverpflichtete noch die Bf. als Warenführerin innerhalb der als Ausschlussfrist zu wertenden Frist von drei Monaten geeignete Nachweise für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens 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 Ware nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden ist, hat Österreich als Abgangsmitgliedstaat ersatzweise Zuständigkeit im Sinne des Artikels 215 ZK iVm Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO für die Erhebung der Abgaben erlangt. Das Hauptzollamt Graz war daher verpflichtet, die entstandene Zollschuld nach den gemeinschaftsrechtlichen bzw. nationalen Vorschriften zu erheben.

Nach Ansicht der Bf. ist es sowohl dem Hauptzollamt Graz als auch allen anderen Beteiligten vollkommen klar, dass die verfahrensgegenständliche Ware nach Paraguay (gemeint wohl:

Panama) ausgeführt worden ist und dass sich die Ware sohin nicht mehr im europäischen Wirtschaftsraum befindet. Die Vorschreibung des Einfuhrzolls bzw. der Einfuhrumsatzsteuer durch den österreichischen Staat sei daher widersinnig.

Dazu wird darauf hingewiesen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber eine Reihe von gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen hat, nach welchen – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen – allfällige Pflichtverletzungen gegebenenfalls geheilt werden können bzw. ein Zollerlass aus Billigkeitsgründen in Betracht kommt. In diesem Zusammenhang wird auf den seitens der Bf. bereits beantragten Antrag auf Zollerlass im Sinne des Artikels 239 ZK verwiesen, bei welchem die vorgebrachten Argumente der (Wieder)Ausfuhr durchaus eine gewichtige Rolle spielen werden.

Auf die von der Bf. geltend gemachten Umstände, wonach sich kein Anhaltspunkt dafür ergebe, dass die Hauptverpflichtete die Ware innerhalb des europäischen Wirtschaftsraumes verkauft habe, bzw. dass sie nicht den europäischen Wirtschaftsraum verlassen habe, braucht der Senat nicht näher eingehen, weil es darauf im Streitfall nicht ankommt. Das Entziehen ist eine reine Tathandlung. Der EuGH hat in seiner Entscheidung C-66/99 bestätigt, dass der Begriff der Entziehung so zu verstehen ist, 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 Artikel 37 Absatz 1 ZK vorgesehenen Prüfung gehindert wird.

Dadurch, dass die Ware ohne zollamtliche Mitwirkung in Hamburg entladen wurde und die Verpflichtung der (Wieder)Gestellung nicht erfüllt wurde, liegen die objektiven Voraussetzungen für die Verwirklichung des Tatbestandes des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung vor. Auf einen allenfalls hinter dieser Tat stehenden (beabsichtigten oder tatsächlich vorhandenen) wirtschaftlichen Nutzen kommt es dabei nicht an. Aus dem gleichen Grund bleibt auch der vorgebrachte Umstand, dass die Bf. am „Umsatz“ der gegenständlichen Ware in keiner Weise beteiligt war, ohne Einfluss auf die zollschuldrechtlichen Beurteilung.

Die Bf. bemängelt auch die Feststellungen in der Berufungsverentscheidung in Bezug auf das im Grunde des § 20 BAO zu treffende Auswahlermessen und macht geltend, dass die Hauptverpflichtete aufgrund der Tatsache, dass sie die Ware bzw. das zu veredelnde Grundmaterial in die Gemeinschaft eingeführt und in der Folge das Erzeugnis wieder ausgeführt habe, ein größeres Naheverhältnis zur Zollschuld habe.

Die Bf. räumt mit diesem Vorbringen selbst ein, dass bei der Auswahl des zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldners auf die besonderen Umstände des

Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehung Bedacht zu nehmen ist. Dieser allgemeine Verfahrensgrundsatz ist insofern auch im Zollverfahren zu beachten, als auch hier bei der Prüfung der Frage, wer der Zollschuld am nächsten steht, der Grad der Verfehlung zu beachten ist, die zu ihrem Entstehen geführt hat (siehe Witte, Rz. 7 zu Artikel 213 ZK).

Im Zusammenhang mit dem Auswahlermessen kommt es daher entgegen der Meinung der Bf. nicht primär darauf an, dass die Hauptverpflichtete als Verfahrensinhaberin die Veredelung und die anschließende Wiederausfuhr veranlasst hat. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass die die Entstehung der Zollschuld auslösende Zu widerhandlung, nämlich die Entladung der Ware unter Missachtung der Gestellungspflicht in Hamburg, laut Vorbringen der Bf. zweifellos durch einen Fahrer ihres Unternehmens und nicht etwa durch einen Fahrer der Hauptverpflichteten geschah. Dies trotz der Tatsache, dass der Bf. auf Grund des CMR-Frachtbriefes der Umstand, dass sich die von ihr zu befördernden PKW im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befunden hatten, bekannt gewesen sein musste. Dass der Hauptverpflichteten eine Verfehlung im Zusammenhang mit der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung angelastet werden könnte, behauptet hingegen nicht einmal die Bf.

Der Senat erachtet es daher angesichts der besonderen Umstände des Einzelfalles mit den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit durchaus vereinbar, dass die Bf. zur Zahlung der Abgabenschuld in Anspruch genommen wird. Ihre diesbezüglich vorgebrachten Argumente sind auch nicht geeignet, einen Ermessensfehler des Hauptzollamtes Graz aufzuzeigen.

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 ordnungsgemäßigen Gestellung der gegenständlichen Ware vorgeworfen werden kann, kommt insofern keine Berechtigung zu, als es hier – wie oben bereits ausführlich ausgeführt – auf eine Wissentlichkeit nicht ankommt. Die begehrte Zeugeneinvernahme war daher angesichts des von der Bf. nicht bestrittenen Sachverhaltes entbehrlich.

Die Bf. irrt auch, wenn sie meint, dass nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes die Einfuhrumsatzsteuer (nur) im Zuge der Einfuhr von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet entstehen kann. Diesbezüglich ist auf die Bestimmungen des § 26 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz und des § 2 Absatz 1 ZollR-DG zu verweisen, aus welchen sich im Wesentlichen ergibt, dass für die Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten. Der Rechtsansicht der Bf., wonach die Einfuhrumsatzsteuer nur der Hauptver-

pflichteten vorgeschrieben werden hätten dürfen, weil einzig auf deren Betreibung die zu veredelnden Materialien eingeführt worden seien, kann daher nicht gefolgt werden.

Zu der von der Bf. „aus advokatischer Vorsicht“ angefochtenen Vorschreibung der Ausgleichszinsen, der Abgabenerhöhung und der Verwaltungsabgabe wird ausgeführt:

Bei der verfahrensgegenständlichen Ware handelte es sich – wie die Bf. auch selbst einräumt – um ein Veredelungserzeugnis. Entsteht für Veredelungserzeugnisse oder unveredelte Waren eine Zollschuld, so sind gemäß Artikel 589 Absatz 1 ZK-DVO auf den Betrag der fälligen Einfuhrabgaben Ausgleichszinsen zu zahlen.

Entsteht eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, so ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG 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 ZollR-DG) angefallen wäre. Da die Zollschuld gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK am 26. Dezember 1999 entstand und die buchmäßige Erfassung erst am 29. März 2001 erfolgte, ist für die in der angefochtenen Entscheidung näher genannten Säumniszeiträume eine Abgabenerhöhung zu entrichten.

Gemäß § 105 ZollR-DG sind Verwaltungsabgaben in Höhe des Dreifachen der nach § 101 Abs. 2 zweiter Satz leg.cit. für Bedienstete der Verwendungsgruppen A und B bestimmten Personalkostenersätze zur Abgeltung des Verwaltungsaufwandes und zum Ausgleich der dem Betroffenen aus der ordnungsgemäßigen 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 in der Form der Einleitung eines Ermittlungsverfahrens gekommen ist. Der Bf., die gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK zur Gestellung verpflichtet war, wurden daher zu Recht die Verwaltungsabgaben vorgeschrieben.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der genannten drei Abgaben lagen somit vor. Im Zuge der rechnerischen Überprüfung der erwähnten Abgaben ergaben sich keinerlei Hinweise darauf, dass die (nur allgemein gehaltenen) oben angeführten Einwände der Bf. berechtigt wären. Die Beschwerde war daher auch aus dieser Sicht als unbegründet abzuweisen.

Der Senat erachtet es demnach zusammenfassend als erwiesen, dass die Bf. die verfahrensgegenständliche Ware im Wissen darüber, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren

unterlag als Warenführerin angenommen hat. Sie war daher gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK verpflichtet, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle in Hamburg zu gestellen. Spätestens dadurch, dass die Bf. entgegen dieser Verpflichtung die Ware ohne zollamtlicher Mitwirkung laut ihren eigenen Angaben im Bereich des Hafens Hamburg entladen hat, wurden die einfuhrabgabenpflichtigen PKW gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK der zollamtlichen Überwachung entzogen. Das Hauptzollamt Graz, welches auf Grund des nicht zweifelsfrei bestimmmbaren Ortes der Zu widerhandlung ersatzweise Zuständigkeit im Sinne des Artikels 215 ZK iVm Artikel 379 Absatz 1 ZK-DVO erlangte, hat daher die Bf. als Handelnde, die durch ihr Tun oder Unterlassen den Erfolg herbeigeführt hat, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich waren, zu Recht als Zollschuldnerin im Sinne des Artikels 203 Absatz 3 erster Anstrich ZK in Anspruch genommen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 23. Jänner 2007