

GZ. ZRV/0338-Z3K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Georg Pachernegg, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 8. August 2002, GZ. xxxxx, betreffend Zollschuld, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in Verbindung mit § 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

Am 4. April 2001 haben Organe der Zollwachabteilung Wien/MÜG und Organe der Zollwacheabteilung Hainburg zusammen mit der Schifffahrtspolizei Schiffskontrollen an der Donau durchgeführt. Dabei hat eine telefonische Anfrage an den Pächter eines aufgebrachten Schiffes Herrn A., Geschäftsführer der B., ergeben, dass auf diesem aufgebrachten Schiff seit

dem Jahre 1998 Reparaturarbeiten in einer Werft in C. (Slowakei) durchgeführt worden seien und dass A. das Schiff D. am 16. August 2000 gekauft und in Wien übernommen habe. Schiffseigner sei Herr E. aus Frankfurt/Main.

In der Folge hat E. im Telefax vom 4. April 2001 im wesentlichen die in den Jahren 1998 und 2000 in der Werft C. (Slowakei) durchgeführte Bodenarbeiten am Schiff bestätigt und u.a. die Kosten der Bodenerneuerung im Jahre 1998 mit DEM 65.780,00 und jene im Jahre 2000 mit DEM 66.670,00 beziffert. E. führte in dem Telefax ferner aus, er habe das Schiff ausschließlich als Mietobjekt, als Immobile erworben, es aber weder selber betrieben, noch gefahren oder befachtet bzw. eingesetzt, sondern es stets als bare-boat-charter vermietet. In der fraglichen Zeit seien durch die Bf. jede Menge an Zollformalitäten in der Slowakei und in Österreich durchgeführt worden. Sollte die sich aus der Bodenerneuerung ergebende Zollverpflichtung in seiner Verantwortung als Eigentümer des auf der bare-boat-basis vermieteten Tankers liegen, so übernehme er hierfür die Verantwortung.

An Unterlagen waren diesem Fax die Rechnungen vom 20. Oktober und vom 12. November 1998, der Werkvertrag betreffend die Reparatur des Schiffes im Jahre 2000, abgeschlossen zwischen E. als Auftraggeber und F. als Auftragnehmer, das Auftragschreiben des E. an F. vom 21. Mai 2000, ein Telefax des E. an F. vom 21. Mai 2000, die Vereinbarung zwischen der Bf. und G., Geschäftsführer der M. mit dem Inhalt, das gegenständliche, ausschließlich auf der Donau einzusetzende Schiff werde aus logistischen Gründen der Bf. übertragen, der die gesamte organisatorische Abwicklung, Befrachtung, Disposition und der Zahlungsverkehr obliege, sowie die Rechnungen der F. an E. vom 22. Mai und 7. Juli 2000, angeschlossen.

Aus einem Aktenvermerk vom 5. April 2001 ergibt sich, das Schiff sei nach den Ausführungen des E. im Jahr 2000 an die Bf. vermietet und sei Herr H. Geschäftsführer der Bf. und daher verantwortlich gewesen. Die Reparaturen seien von E. bezahlt worden. Frau I., Prokuristin bei der Bf. habe sich daran erinnern können, dass das Schiff im Jahre 2000 von der Spedition J. zur Ausfuhr nach C. zur Reparatur angemeldet worden sei. Ob die Reparatur bei der Wiedereinfuhr nach Österreich zollrechtlich angemeldet worden sei, habe I. nicht angeben können. I. werde aber mit der slowakischen Reparaturfirma und der Spedition J. Kontakt aufnehmen.

Aus der Anmeldung vom 6. März 2000 ergibt sich die vorübergehende Ausfuhr (Ausbesserung) des gegenständlichen Tankschiffes D. mit einer Rückbringungsfrist von zwölf Monaten und dem Ort C. als Ort der Ausbesserung. Die Bf. wird in der Anmeldung als

Versender / Ausführer geführt, die Fa. F. als Empfänger der Ware und die Spedition J. als indirekter Vertreter / Anmelder der Bf. Der Anmeldung war eine Proforma Rechnung vom 3. März 2000 über einen Zeitwert des Tankschiffes von DEM 1.050.000,00 angeschlossen.

Am 5. April 2001 hat Herr K., Anwalt des E. angerufen und bestätigt, E. habe alle in C. durchgeführten Reparaturarbeiten selbst in Auftrag gegeben und bezahlt. Zoll für die Reparaturen habe E. nicht bezahlt, sei aber bereit, eine entstandene Zollschuld zu übernehmen und werde Verträge zur Miete und zum Mietkauf vom 14. November 2000 durch die B. übersenden.

Am 5. April 2001 führt A. im Zuge der Beschuldigungseinvernahme vor allem aus, das Schiff am 16. August 2000 in Wien von der Bf. als neuer Mieter übernommen und im November 2000 von E. im Rahmen eines Mietkaufvertrages gekauft zu haben. Bis zur Zollkontrolle am 4. April 2001 sei ihm nichts Näheres über die Reparaturarbeiten in C. bekannt gewesen. Die ihm zur Last gelegten Bearbeitungen im Drittland und die anschließenden Rückbringungen in das Zollgebiet seien alle vor der Übernahme des Schiffes durch die Firma B. erfolgt und könnten daher weder ihm noch anderen Verantwortlichen seiner Firma angelastet werden.

Mit Schreiben vom 6. April 2001 wurden durch den Vertreter des E., Herrn Rechtsanwalt K. folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kopie des (Miet-) Schiffskaufes vom 14. April 2000,
- Telefaxeschreiben der Bf. vom 3. Mai 1999 betreffend Übernahme des Schiffes und Eintritt in den bestehenden Chartervertrag L./E.,
- Antwortschreiben vom 6. Mai 1999 von E. an die Bf.,
- Telefax der Bf. mit Zustimmung von L. zur Auflösung des bestehenden Chartervertrages,
- Telefax der Bf. zur Ausstellung einer Zollvollmacht,
- Vollmacht für Herrn H. von der Bf. zur Neuausstellung eines Zollverschluss-Anerkenntnisses,
- Telefax der Bf., u.a. Zollgebühren in der Höhe von DEM 5.500,00;- Telefax der Bf. vom 27. Juli 2000 betreffend das Zurverfügungstellen des Schiffes und
- Mietvertrag zwischen der Firma M. und E.

Im Grunde dieser Unterlagen ergeben sich für das gegenständliche Schiff aus zeitlicher Sicht besehen folgende Besitzverhältnisse:

- bis zum 15. Juni 1999 - L.,
- ab 15. Juni 1999 bis zum 27. Juli 2000 - die Bf.;
- ab 1. August bis zum 31. März 2001 - M.

- ab 1. August 2000 - B. in Subcharter von M.,
- ab 14. November 2000 B. als Folge eines Mietkaufes.

Herr N., Zolldeklarant der Spedition J. hat am 9. April 2001 als Zeuge vernommen u.a. ausgesagt, am 6. März 2000 habe ihn Frau O., Sachbearbeiterin der Bf. angerufen und die Spedition J. beauftragt, das Schiff D. zur Reparatur in C. in der Ausfuhr zollrechtlich abzufertigen, worüber auch eine Aktennotiz aufgenommen worden sei.

Er habe noch am selben Tag Frau O. zurückgerufen und mit ihr vereinbart, das Original der Ausfuhranmeldung werde bei der Spedition J. verbleiben und werde die Bf. davon eine Kopie erhalten. Er habe Frau O. ausdrücklich mitgeteilt, dass das Schiff D. nach erfolgter Reparatur einer Einganszollabfertigung in Österreich zugeführt werden müsse und dass diesbezüglich eine Reparaturrechnung, deren Zusendung im versichert worden sei, erforderlich sein werde, um die Zollabfertigung vornehmen zu können. Er habe sich den Speditionsakt in Evidenz gehalten und auf den Auftrag zur Wiedereinfuhr gewartet. Vermutlich im Oktober 2000 habe er dann von sich aus mit Frau O. Kontakt aufgenommen. Frau O. habe zugesichert, ihm die Reparaturrechnung, die sie erst in Deutschland anfordern müsse, schicken zu wollen.

Die Woche vor der Einvernahme habe ihn dann ein gewisser Herr A. angerufen und hätte er aufgrund dieses Anrufens die Ausfuhrzollanmeldung dem Hauptzollamt Wien gefaxt.

Mit der in den Akten einliegende und an die Bf. gerichtete Rechnung der Spedition J. wurden der Bf. die durch die Spedition im Zusammenhang mit der Ausfuhrverzollung angefallenen Leistungen verrechnet.

Die durch einen Sachverständigen hinsichtlich des Schiffes D. durchgeföhrte Zollwertermittlung vom 9. April 2001 hat unter Berücksichtigung des hohen Alters des Schiffes, des Zustandes desselben und im Hinblick auf eine mögliche Restnutzung einen nach Reparatur im Jahre 2000 für das Schiff mit ATS 2.143.800,00 (€ 155.796,02) zu beziffernden Zollwert erbracht.

Mit Telefax vom 17. Mai 2001 hat die Bf. auf ein Auskunftsersuchen des Hauptzollamtes Wien vom 14. Mai 2001 geantwortet. Im wesentlichen heißt es dort, dass der Eigentümer des Schiffes Herr E. den Reparaturauftrag gegeben habe, dass Herr E. den Vertrag direkt mit der Firma F. geschlossen habe, dass Frau I. die Spedition J. beauftragt habe, die notwendigen Dokumente für die Ausfuhr zu erledigen, dass für das gesamte Zollhandling mit dem Auftragnehmer F. vereinbart worden sei, dass es dieser durchführen werde und das hierfür ein Betrag von DEM 5.500,00 bezahlt worden sei. Bei der Wiedereinreise nach Österreich sei von der Bf. bzw. dem Schiffsführer verabsäumt worden zu kontrollieren, ob die korrekte

Zollabwicklung für die Wiedereinfuhr nach Österreich von der Firma F. erledigt worden sei. Zum Zeitpunkt der Reparaturbeauftragung sei bereits die Weitergabe des Schiffes an die Firma M. vereinbart gewesen. Daher seien nach der Fertigstellung keine Dispositionen mehr gemacht worden.

Frau O. hat am 21. Jänner 2002 im Rahmen ihrer Einvernahme als Verdächtige im wesentlichen ausgeführt, dass sämtliche geschäftlichen Entscheidungen durch das Ehepaar H. und I. getroffen worden seien. Sie sei lediglich für den Schriftverkehr zuständig gewesen. Für die Eingangsrechnungen hingegen sei Frau I. zuständig gewesen. Inhalte von Telefongesprächen habe sie mit Sicherheit nicht für sich behalten, sondern an Herrn H. oder Frau I. weiter gegeben. Sie habe weder während des Chartervertrages noch anlässlich der in C. durchgeführten Reparaturen entscheidend in der Sache zu tun gehabt, sondern sei ihre Tätigkeit die Erstellung von Geschäftskorrespondenz nach Diktat oder nach schriftlichem Entwurf gewesen.

Aus der von E. der Bf. am 30. Mai 2000 erteilten Vollmacht ergibt sich, dass die Bf. in der Sache der Reparatur des Schiffes in der Slowakei in C. in dessen Namen alle Angelegenheiten abhandeln könne.

Ein Fax in englischer Fassung der Firma F. an die Bf. vom 7. März 2000 beschäftigt sich mit den Kosten für die Zurverfügungstellung einer Zoll-Kaution durch ein Unternehmen in der Slowakei. Mit der Überweisung dieses Geldbetrages hat es in der Folge einige Schwierigkeiten gegeben. Im Fax heißt es:

"Re: Payment of the customs deposit - ...

Dear Sirs,

according to Slovakian customs rules for releasing the tanker on Slovak territory for any kind of manipulation, even in case of temporary releasing it is necessary to deposit value of VAT, that is 23% of the boat value plus custom duty on the custom office account.

Without the deposit the boat will not be allowed to be lifted for inspection.

We have found the company with deposit frame with Slovak custom office. They will serve with their deposit frame. The cost of this is 5.500,-- DEM.

Plus, confirm your acception of this payment.

With regards".

Herr H. wurde am 25. Februar 2002 als Verdächtiger vernommen und hat zur Sache im wesentlichen ausgeführt, seit zehn Jahren Geschäftsführer der Bf. zu sein. Bis zum Jahre 1997 habe er aktiv für die Bf. gearbeitet und sei seither mit nur noch eingeschränkt 5% tätig. Bei

der Bf. würden drei Personen, nämlich seine Frau I. als Prokuristin, Frau O. als Sekretärin und Herr P. als Techniker arbeiten. Seine Frau führe die täglichen Geschäfte der Firma, er sei unter der Woche in Wien.

Die Bf. habe das Schiff von Herrn E. gechartert. Die diesbezügliche Kommunikation habe Herr E. ausschließlich mit ihm geführt. Er sei Araber und rede in geschäftlichen Dingen nicht mit Frauen.

Aufgrund der Vorschriften seien Donauschiffe regelmäßig - vergleichbar mit dem TÜV bei Straßenfahrzeugen - zu überprüfen. Bei der letzten Überprüfung sei der Schiffsbody beanstandet und eine Frist für die Ausbesserung gesetzt worden. Die Reparatur sei dann in zwei Etappen erfolgt. Die erste Etappe sei noch vor der Übernahme des Schiffes durch die Bf. abgeschlossen gewesen. Die Abwicklung der zweiten Etappe sei dann durch die Bf. im ersten Halbjahr 2000 im Grunde einer Vereinbarung mit Herrn E. zu veranlassen gewesen. Als Geschäftsführer habe er die Anweisung gegeben, dass diese nötigen Reparaturen auf Grundlage eines Preisvergleiches in C. durchzuführen seien. Die Zollabwicklung in Österreich habe innerhalb der Bf. vermutlich seine Frau übernommen. Er sei über diese Details nicht vollständig informiert und habe auch keine detaillierten Anweisungen betreffend der Zollabwicklung in Österreich gegeben.

Die Rückbringung des Schiffes sei von der Bf. organisiert worden. Vermutlich habe das Schiff die übliche Mannschaft gefahren. Er könne nicht mehr nachvollziehen, welche natürliche Person der Bf. den Auftrag zur Rückbringung erteilt habe. Im Mai 2000 - während die Reparatur im Gange gewesen sei - sei die einvernehmliche Auflösung des Chartervertrages und die Übergabe an die Firma M. mit Ende der Reparatur vereinbart worden. Die körperliche Übergabe an die Firma M. sei dann am 4. August 2000 in Wien erfolgt.

Die Verantwortung für die Zollabwicklung in Österreich anlässlich der Rückbringung des Schiffes sei bei seiner Gattin gelegen. Sie hätte die Zollabfertigung veranlassen müssen. Dabei sei aus seiner Sicht ein Fehler passiert. Zum einen habe die Bf. die in C. erfolgte Reparatur nicht selbst bezahlt; dies sei Sache von Herrn E. gewesen und hätte dieser auch allfällige Zollgebühren bezahlen müssen. Die Bf. sei nur administrativ eingestritten. Zum anderen sei noch während der Reparaturarbeiten die Lösung des Chartervertrages und die Weitergabe des Schiffes an die Firma M. vereinbart worden. Deswegen sei möglicherweise eine Zuständigkeit von Seiten der Bf. für die Zollabwicklung nicht erkannt worden. Es sei dies keinesfalls mit Absicht erfolgt, weil ansonsten die Bf. schon die Ausfuhr beim Zoll nicht erklärt hätte.

Das Hauptzollamt Wien hat mit Bescheid vom 26. Februar 2002 festgestellt, ein Dienstnehmer der Bf. habe im Juli 2000 bei der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten für diese eingangsabgabepflichtige Waren, nämlich das gegenständliche Motortankschiff der zollamtlichen Überwachung entzogen. Für die Bf. sei dadurch eine Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 79 Abs. 2 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG im Gesamtbetrag von € 9.106,15 (darin enthalten € 2.648,53 an Zoll und € 6.457,62 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Als Folge der Entstehung dieser Eingangsabgabenschuld sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG zudem eine Abgabenerhöhung im Betrage von € 883,60 zu entrichten, so dass ein im Berechnungsblatt ersichtlicher Gesamtbetrag von € 9.989,75 buchmäßig erfasst worden sei.

Das Hauptzollamt Wien begründet seine Entscheidung nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes und nach dem Hinwies vor allem auf die zugrundeliegenden gesetzlichen Bestimmungen (§§ 2 Abs. 1, 79 Abs. 2 und 108 Abs. 1 ZollR-DG und § 5 UStG) im wesentlichen damit, das Beförderungsmittel sei aus dem Zollgebiet der Europäischen Union im Rahmen einer vorübergehenden Ausfuhr zum Zwecke der Ausbesserung in die Slowakei verbracht und dort einer Bearbeitung unterzogen worden.

Bei der Rückbringung desselben in das Zollgebiet sei von einem Dienstnehmer der Bf. eine ausdrückliche Zollanmeldung unterlassen und das Schiff somit der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Die Bemessungsgrundlagen seien von einem allgemein beeideten und zertifizierten gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt worden.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 22. März 2002. Im wesentlichen wird von der Bf. vorgebracht, im angefochtenen Bescheid fehle jegliche Feststellung darüber, von wem das gegenständliche Schiff wieder nach Österreich eingeführt worden sei. Es werde lediglich im Zuge von rechtlichen Erwägungen ausgeführt, ein Dienstnehmer der Bf. habe die ausdrückliche Zollanmeldung unterlassen.

Sie sei nicht Abgabenschuldnerin gemäß § 79 ZollR-DG. Eigentümer des gegenständlichen Schiffes sei Herr E. Sie sei bis zum 29. Juni 2000 Charterer des Schiffes gewesen und sei das Mietverhältnis am 29. Juni 2000 einvernehmlich aufgelöst worden. Die Besatzung des Schiffes sei in keinem Dienstverhältnis zu ihr gestanden. Die Reparatur des Schiffes sei nicht in ihrem Auftrag, sondern im Auftrag des Schiffseigentümers E. erfolgt. Verantwortlicher für die Wiedereinfuhr des gegenständlichen Schiffes sei daher in keinem Fall sie, da die alleinige Verfügungsgewalt zu diesem Zeitpunkt dem Schiffseigner E. oblegen habe.

Vom Eigner des Schiffes sei sie lediglich ersucht worden, die Rückführung des Schiffes funktionell zu organisieren, weshalb sie die Reparaturfirma F. beauftragt habe, die Rückführung des Schiffes nach Wien zu organisieren. Es wäre daher auch die Angelegenheit der Firma F. gewesen, die entsprechenden zollrechtlichen Vorschriften zu beachten. Die tatsächliche Rückführung des Schiffes sei sodann noch durch die auf dem Schiff befindliche Mannschaft, die in keinem Dienst- bzw. Auftragsverhältnis mit ihr gestanden sei, erfolgt. Sie sei im Zeitpunkt der Einfuhr des gegenständlichen Schiffes weder Dienstgeber noch Auftraggeber der die Ware einführenden Personen gewesen, daher auch nicht Zollschuldner im Sinne von § 79 ZollR-DG.

Die Bf. stützt ihr diesbezügliches Vorbringen auf die noch (ergänzend) durchzuführenden Einvernahmen des Herrn E., eines informierten Vertreters der Firma F., des Herrn H. und der Frau I.

Das Hauptzollamt Wien hat mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2002 den Spruch des angefochtenen Bescheides insofern geändert, als das Motorschiff zu einem zwischen Ende Juni und 27. Juli 2000 gelegentlichem Zeitpunkt von einer unbekannten Person der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei, wodurch für diese die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK entstanden sei. Gleichzeitig sei die Zollschuld damit auch für die Bf. als Verfahrensinhaber gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich ZK entstanden, weil sie die Verpflichtungen, die sich für sie aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der passiven Veredelung ergeben, nicht eingehalten habe. Im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Das Hauptzollamt Wien führt wiederholend aus, mit dem im Spruch bekämpften Bescheid sei gegenüber der Bf. die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 79 ZollR-DG geltend gemacht worden. Als Begründung sei angeführt worden, Dienstnehmer der Bf. hätten bei der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten das Motortankschiff der zollamtlichen Überwachung entzogen. Dagegen habe die Bf. fristgerecht Berufung erhoben.

Das Hauptzollamt Wien begründet die Entscheidung im wesentlichen damit, das Verfahren der Passiven Veredelung ermögliche Be- oder Verarbeitungsvorgänge an Gemeinschaftswaren außerhalb des Zollgebietes und danach die Überführung der daraus hervorgegangenen Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr und bleibe dabei der Gemeinschaftsanteil an den Veredelungserzeugnissen grundsätzlich unberücksichtigt. Dieses Verfahren zähle zu den Verfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung. Solche Verfahren müssten von der Zollbehörde bewilligt werden. Bei Einhaltung gewisser Rahmenbedingungen könne die

---

passive Veredelung im vereinfachten Bewilligungsverfahren beantragt werden. In diesem Verfahren gelte die Abgabe der Zollanmeldung auf Überführung in die passive Veredelung gleichzeitig als Antrag auf Bewilligung derselben, welchem mit Annahme der Zollanmeldung auch stattgegeben werde.

Gemäß Art. 149 ZK setzen die Zollbehörden die Frist fest, in der die Veredelungserzeugnisse in das Zollgebiet der Gemeinschaft wiedereingeführt werden müssen. Diese Frist sei verlängerbar. Nach Ablauf dieser Frist seien die Waren der vorübergehenden Ausfuhr in Form von Veredelungserzeugnissen wiedereinzuführen und dabei in das entsprechende Zollverfahren zu überführen. Eine der Möglichkeiten dazu sei die Abgabe einer Zollanmeldung zur Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr.

Als Inhaber des Zollverfahrens der passiven Veredelung gelte die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstehe die Zollschuld, wenn eine eingangsabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen werde, worunter alle Maßnahmen zu verstehen seien, durch die den Zollstellen der Zugriff auf die Ware unmöglich gemacht werde.

Gemäß Abs. 3 dritter (richtig wohl: vierter) Anstrich leg. cit. sei Zollschuldner auch der Inhaber des Zollverfahrens, das sei diejenige Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten habe, die sich aus der Inanspruchnahme des entsprechenden Zollverfahrens ergeben.

Für diese Zollschuldnerschaft komme es weder auf ein Verschulden des Pflichteninhabers, noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um das Entziehen an. Ausreichend sei alleine die Verfahrensinhaberschaft. Der Pflichteninhaber als Zollschuldner habe dafür einzustehen, wenn in seinem Verantwortungsbereich befindliche Waren in den unmittelbaren Wirtschaftskreislauf eingehen. Er sei in erster Linie dafür verantwortlich, dass die Pflichten eingehalten werden, die sich aus der Inanspruchnahme dieses Zollverfahrens ergeben. So sei er dafür verantwortlich, dass die Veredelungserzeugnisse nach Ablauf der Wiedereinfuhrfrist, welche auf Antrag verlängert werden könne, ordnungsgemäß und durch Abgabe einer ordnungsgemäßen Zollanmeldung in den zollrechtlich freien Verkehr des Zollgebietes der Gemeinschaft zurück übergeführt werden.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so seien diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet (Art. 213 ZK). Die Entscheidung, welcher der Zollschuldner zur Entrichtung herangezogen werde, liege im Ermessen der Zollbehörde.

Gemäß § 79 Abs. 2 ZollR-DG entstehe eine Zollschuld, die für einen Dienstnehmer oder sonstigen Beauftragten eines Unternehmens entstanden ist, 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, soweit dieser nicht bereits nach einer anderen Bestimmung in derselben Sache Zollschuldner geworden ist.

Dem gegenständlichen Verfahren werde als verfahrensrelevanter Sachverhalt zugrunde gelegt, E. sei Eigner des Schiffes, welches die Bf. am 15. Juni 1999 von ihm gemietet habe. Die in Rede stehenden Reparaturen, bei denen es sich um eine Spezialerneuerung des Schiffbodens und um kleinere Arbeiten wie beispielsweise Sandstrahlen oder Streichen gehandelt habe, seien bereits im Vorfeld dieses Mietvertrages von E. und der Bf. beschlossen worden. Letztlich sei damit die Firma F. vom Eigner E. mit Auftragschreiben vom 21. Mai 2000 betraut worden. Diesem Schreiben zufolge seien die Arbeiten am 01. Juni 2000 aufgenommen und am 21. Juni 2000 beendet worden. Die Kosten dieser Reparatur in der Höhe von DEM 66.670,00 hätte der Eigner entrichtet.

Für die Erledigung der mit diesem Schiff im Zusammenhang stehenden zollrechtlichen Agenden sei die Bf. zuständig gewesen. So sei ihr vom Eigner erstmals eine Zollvollmacht am 29. Juli 1999 ausgestellt worden. Da das Schiff zunächst zum Hauptsitz der mit der Reparatur beauftragten Firma verbracht werden sollte, sei bereits am 06. März 2000 im vereinfachten Bewilligungsverfahren eine Anmeldung zur vorübergehenden Ausfuhr zum Zwecke der Ausbesserung abgegeben worden. Die Bf. sei in der Zollanmeldung als Ausführer angeführt. Als Rückbringungsfrist sei ein Monat vermerkt. Zur Sicherstellung der Zollgebühren sei von der Bf. ein Betrag in der Höhe von DEM 5.500.00 entrichtet und der Monatsmiete für das Schiff aufgerechnet worden. Nach der Überstellung des Schiffes in die slowakische Werft sei die Bf. vom Eigner mit Schreiben vom 30. Mai 2000 bevollmächtigt worden, in der Sache der Reparatur des Schiffes in der Slowakei in dessen Namen alle Angelegenheiten abzuhandeln.

Nach Beendigung der vorstehend angeführten Arbeiten sei das Wasserfahrzeug von einer nicht näher bekannten Schiffsmannschaft in das Zollgebiet der Gemeinschaft zurückgebracht worden, ohne dass eine ordnungsgemäße Zollanmeldung zur Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr abgegeben worden wäre.

Nachdem schon während der Reparaturarbeiten die Auflösung des Mietvertrages im Raum gestanden sei, sei mit Schreiben vom 27. Juli 2000 das Schiff dem Vermieter wieder zur

Verfügung gestellt worden. Am 29. Juli 2000 habe E. mit einer anderen Firma einen Mietvertrag über das streitverfangene Fahrzeug abgeschlossen.

Unter Bedachtnahme auf die im Berufungsantrag enthaltenen Darstellungen sei zu bemerken, dass es sich bei der Bf. um die Person gehandelt habe, der von demjenigen, auf dessen Rechnung das Zollverfahren der passiven Veredelung in Form des vereinfachten Bewilligungsverfahrens durchzuführen war, die sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten übertragen worden seien. So habe auch H., der damalige Geschäftsführer der Bf. bei seiner Einvernahme als Verdächtiger vor dem Hauptzollamt Wien erklärt, die Zollabwicklung in Österreich anlässlich der Rückbringung des Schiffes habe zum Aufgabenbereich der Bf. gehört.

Im Lichte der rechtlichen Ausführungen sei die Bf. somit als Verfahrensinhaber anzusehen. Als solche sei sie für die rechtzeitige und rechtmäßige Beendigung des Verfahrens der passiven Veredelung verantwortlich gewesen. Dabei sei es unbedeutlich, ob durch ein Versehen von Angestellten der Bf. ein für die ordnungsgemäße Verzollung maßgebliches Papier an die mit der Zollanmeldung betrauten Spedition weitergeleitet wurde oder nicht, ob der Bf. zollunrechtes Verhalten bewusst war oder nicht, ob bzw. dass sie sich für das Schiff - in Anbetracht der nahen Beendigung des Mietvertrages - nicht mehr im ausreichendem Maße verantwortlich gefühlt habe.

So sei für sie auch aus der Tatsache nichts zu gewinnen, dass die Mannschaft, welche das Schiff in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebbracht habe, zu ihr in keinem Angestelltenverhältnis gestanden sei. Bei dieser Mannschaft habe es sich um unbekannte Personen, welchen der zollrechtliche Status des Schiffes mit hoher Wahrscheinlichkeit unbekannt gewesen war, gehandelt. Von diesen Personen sei das streitverfangene Motortankschiff zu einem Zeitpunkt, der zwischen dem Ende der Reparaturarbeiten am 21. Juni 2000 und der tatsächlichen Bereitstellung des Fahrzeugs im Zollinland am 27. Juli 2000 anzusiedeln sei, ohne Abgabe einer ordnungsgemäßen Zollanmeldung in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebbracht und dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Für diese Personen sei dadurch die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK entstanden.

Für die Bf. sei aufgrund der aus ihrer Verfahrensinhaberschaft resultierenden Verantwortlichkeit dafür, dass eine Ware, die sich in ihrem Verantwortungsbereich befunden habe, in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sei, die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 letzter Anstrich entstanden. Wegen dieser umfassenden Zollschuldnerstellung als

Verfahrensinhaber sei die Zollschuld im Rahmen des der Abgabenbehörde zustehenden Ermessens alleine ihr gegenüber geltend gemacht worden.

Da die Zollschuld für die Bf. auf den angeführten Titel zurückzuführen sei, die Bestimmung des § 79 Abs. 2 ZollR-DG nur subsidiär Anwendung finden würde und es sich bei den Personen, welche die Ware tatsächlich der zollamtlichen Überwachung entzogen hätten, nicht um Dienstnehmer der Bf. gehandelt habe, habe der Spruch des bekämpften Bescheides entsprechend abgeändert werden müssen bzw. sei die Berufung im übrigen abzuweisen gewesen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 6. September 2002. Die Bf. bemerkt darin vor allem, mit Bescheid vom 26. Februar 2002 habe ihr die Behörde erster Instanz eine Abgabe im Gesamtbetrag von € 9.989,75 unter Berufung auf Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 79 Abs. 2 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschrieben. Gegen diesen Bescheid habe sie rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Darüber sei die nunmehr bekämpfte Berufungsvorentscheidung ergangen, mit welcher der Spruch des ursprünglichen Bescheides dahingehend abgeändert worden sei, als zu einem zwischen Ende Juni und 27. Juli 2000 gelegenen Zeitpunkt das Motortankschiff von einer unbekannten Person der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei, wodurch die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3 erster Anstrich entstanden wäre. Gleichzeitig sei die Zollschuld auch für sie gesamtschuldnerisch als Verfahrensinhaber gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich ZK entstanden, weil sie die Verpflichtungen, die sich aus der Inanspruchnahme des Verfahrens der passiven Veredelung ergeben, nicht eingehalten habe.

Der sich nun nur mehr mit der Feststellung der Haftung beschäftigende Bescheid begründe ebenso wie der erstinstanzliche Bescheid nicht, woraus abzuleiten sei, dass die einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei. Es wäre vielmehr entsprechend Art. 202 ZK davon auszugehen, die einfuhrabgabepflichtige Ware sei vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden.

Eine Subsumierung des Tatbestandes unter diesen Artikel würde ergeben, dass die Bf. bereits im Grunde der bisherigen Verfahrensergebnisse nicht Zollschuldnerin sein könne. Dass Art. 203 ZK auf diesen Fall nicht anzuwenden sei, ergebe sich auch daraus, dass die gegenständliche Ware am 6. März 2000 zollrechtlich deklariert worden sei, so dass der gegenständliche Tatbestand unrichtig unter Art. 203 ZK subsumiert worden sei. Auch wenn man den Tatbestand unter Art. 203 ZK subsumiere, ergebe sich keine Haftung der Bf.

Unter anderem führe der angefochtene Bescheid auf Seite 3, 2. Absatz aus, dass gemäß Art. 203, Abs. 3 dritter Anstrich ZK Zollschuldner auch der Inhaber des Zollverfahrens sei. Diese Bestimmung enthalte jedoch keinerlei Aussage darüber. Wenn im nächsten Absatz der angefochtene Bescheid ausführe, die Zollschuldnerschaft trete unabhängig vom Verschulden ein, so spreche gerade Art. 203, Abs. 3 dritter Anstrich dagegen, da darin ausgeführt sei, dass der Erwerber oder Besitzer wusste oder wissen hätte müssen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wurde. Gerade diese Formulierung gehe zumindest von leichter Fahrlässigkeit aus.

Der angefochtene Bescheid führe selbst aus, die Bf. sei nicht jene Person gewesen, für deren Rechnung die Zollanmeldung durchgeführt worden war. Dies ergebe sich aus der bekämpften Entscheidung Seite 4, 4. Absatz.

Aus der Aussage von H. ergebe sich lediglich, die Bf. habe die Rückbringung des Schiffes nach Österreich organisiert. Wenn H. weiter ausgesagt habe, seiner Meinung nach sei seine Gattin für die Zollabwicklung zuständig gewesen, könne daraus nicht die Verantwortung der Bf. abgeleitet werden. Als Auftraggeber bzw. Verfahrensinhaber sei der Eigentümer des Schiffes anzusehen.

Wenn man von einer entsprechenden Bevollmächtigung ausgehe, sei Anmelder des Zollverfahrens für die vorübergehende Ausfuhr am 6. März 2000 die Spedition J., die sich als ausdrücklich angeführter Anmelder über die Eigentumsverhältnisse hätte informieren müssen.

Wenn sich der angefochtene Bescheid darüber hinaus auf die Solidarhaftung gemäß Art. 203 Abs. 3 beziehe, so sei diese Bestimmung unrichtig ausgelegt worden. Im Text des vierten Anstriches dieser Bestimmung heiße es ausdrücklich "gegebenenfalls". Diese Diktion sei dahingehend auszulegen, dass für diese Personen nur dann eine Subsidiarhaftung bestehe, wenn Personen gemäß dem ersten bis zum dritten Anstrich nicht herangezogen werden könnten.

Da sich E. ausdrücklich als Eigentümer und Auftraggeber deklariert habe, sei primär dieser zur Haftung heranzuziehen, so dass sich eine Solidarhaftung sowie eine Primärhaftung der Bf. nicht ergebe.

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

Die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum (Juli 2000) geltenden Fassung lauten:

Art. 4 Nummer 17 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992 (Zollkodex idgF, ZK):

Zollanmeldung: die Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware in ein bestimmtes Zollverfahren überführen zu lassen.

Art. 4 Nummer 18 ZK:

Anmelder: die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Art. 4 Nummer 21 ZK:

Inhaber des Zollverfahrens: die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind.

Art. 5 ZK:

(1) Unter den Voraussetzungen des Artikels 64 Absatz 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) erlassenen Vorschriften kann sich jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.

(2) Die Vertretung kann sein

- direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt;
- indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Die Mitgliedstaaten können das Recht, Zollanmeldungen in ihrem Gebiet

- in direkter Vertretung oder
- in indirekter Vertretung

abzugeben, in der Weise beschränken, dass der Vertreter ein Zollagent sein muss, der dort rechtmäßig seinen Beruf ausübt.

(3) Abgesehen von den Fällen nach Artikel 64 Absatz 2 Buchstabe b) und Absatz 3 muss der Vertreter in der Gemeinschaft ansässig sein.

(4) Der Vertreter muss erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen.

Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

(5) Die Zollbehörden können von einer Person, die erklärt, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, den Nachweis für ihre Vertretungsmacht verlangen.

Art. 64 ZK:

(1) Vorbehaltlich des Artikels 5 kann die Zollanmeldung von jeder Person abgegeben werden, die in der Lage ist, eine Ware bei der zuständigen Zollstelle zu gestellen oder gestellen zu lassen und alle Unterlagen vorzulegen, deren Vorlage nach den Bestimmungen vorgesehen ist, die das für diese Ware beantragte Zollverfahren regeln.

(2) Jedoch muss

a) in Fällen, in denen die Annahme einer Zollanmeldung für eine bestimmte Person besondere Verpflichtungen mit sich bringt, die Anmeldung von dieser Person oder für ihre Rechnung abgegeben werden;

b) der Anmelder in der Gemeinschaft ansässig sein.

Die Voraussetzung der Ansässigkeit in der Gemeinschaft gilt jedoch nicht für Personen, die

- eine Anmeldung zum Versandverfahren oder zur vorübergehenden Verwendung abgeben;  
- gelegentlich Waren anmelden, sofern die Zollbehörden dies für gerechtfertigt halten.

c) ....

Art. 145 ZK:

(1) Im passiven Veredelungsverkehr können unbeschadet der in den Artikeln 154 bis 159 enthaltenen besonderen Vorschriften über den Standardaustausch und unbeschadet des Artikels 123 Gemeinschaftswaren zur Durchführung von Veredelungsvorgängen vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt und die aus diesen Veredelungsvorgängen entstandenen Erzeugnisse unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden.

(2) ....

(3) Es sind oder ist

a) Waren der vorübergehenden Ausfuhr: Waren, die in das Verfahren der passiven

Veredelung übergeführt worden sind;

b) ....

Art. 147 Abs. 1 ZK:

(1) Die Bewilligung des passiven Veredelungsverkehrs wird auf Antrag der Person erteilt, die die Veredelungsvorgänge durchführen lässt.

Art. 149 Abs. 1 ZK:

(1) Die Zollbehörden setzen die Frist fest, in welcher die Veredelungserzeugnisse in das Zollgebiet der Gemeinschaft wiedereingeführt werden müssen. Sie können diese Frist auf hinreichend begründeten Antrag des Bewilligungsinhabers verlängern.

Art. 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.

Art. 213 ZK:

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

§ 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend ergänzender Regelungen zur Durchführung des Zollrechts der Europäischen Gemeinschaften (Zollrechts-Durchführungsgesetz - ZollR-DG, BGBl. 1994/659 idGf):

Das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereiches, 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.

#### § 108 Abs. 1 ZollR-DG:

Entsteht außer den Fällen des Absatzes 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 der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

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

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

Teil II (zollrechtliche Bestimmung) Titel III (Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung) Kapitel 6 (passive Veredelung) der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsbestimmungen 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) beschäftigt sich über den Zollkodex hinausgehend detailliert mit dem Zollverfahren der passiven Veredelung.

Im Sinne von Art. 4 Nummer 18 ZK ist Anmelder die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Der Anmelder ist nicht zwingend die handelnde Person, sondern ist derjenige, der von den Rechtswirkungen einer Zollanmeldung - im Gegenstande die Bf. - betroffen ist. Im gegenständlichen Verfahren wird die Bf. in Feld 2 der Anmeldung als Versender / Ausführer und damit auch Verfahrensinhaber geführt. Beim Handeln im fremden Namen, wie bei der indirekten mittelbaren Stellvertretung ist der Stellvertreter als im eigenen Namen Handelnder selber Anmelder.

Mit der Zollanmeldung (Art. 4 Nummer 17 ZK) hat der Anmelder, im Gegenstande die Spedition J. im Auftrag der Bf. bestimmt, in welches Zollverfahren eine Ware übergeführt werden soll. Im Auftrag der Bf. hat der Anmelder in der Zollanmeldung gegenüber der Zollbehörde den Willen der Bf. mitgeteilt. Die Zollanmeldung war zunächst eine Willenserklärung. Gleichzeitig wurde aber durch die besonders vorgeschriebene Form, insbesondere als schriftliche Anmeldungen mittels des Einheitspapiers und durch die der Zollanmeldung beigefügten Unterlagen Wissen über die Ware mitgeteilt.

Inhaber des Zollverfahrens (Art. 4 Nummer 21 ZK) ist die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung auf Überführung einer Ware in das betreffende Zollverfahren abgegeben worden ist. Im Gegenstande hat die Spedition J., ausgehend vom Auftrag der Bf. vom 6. März 2000, der Bf. die Rechnung für die erbrachten Leistungen (z.B. Ausfuhrzollabfertigung, Gebühren, Fahrtspesen) gelegt.

Die etwas umständliche Formulierung der zuletzt erwähnten gesetzlichen Grundlage hängt mit der Möglichkeit der indirekten Stellvertretung gemäß Art. 5 ZK zusammen. Beim Normalfall des Handelns im eigenen Namen wird der Antragsteller Inhaber des Zollverfahrens, da er gleichzeitig für eigene Rechnung auftritt. Bei der direkten Stellvertretung, dem Handeln im Namen und für Rechnung eines anderen, wird der Vertretene berechtigt und verpflichtet.

Bei der indirekten Stellvertretung, dem Handeln im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen, ist der indirekte Stellvertreter zwar Anmelder, Inhaber des Zollverfahrens wird jedoch der Vertretene. In seiner Person müssen etwaige Bewilligungen und sonstige Voraussetzungen für das gewählte Zollverfahren vorliegen (vgl. dazu P. Witte, Kommentar zum ZK, 3. Auflage, S 65).

Im Gegenstande ist durch den Vermerk "V/ID" in Feld 14 der Anmeldung (Anmelder / Vertreter) ersichtlich, dass die Spedition J. als indirekter Vertreter der Bf. und als Anmelder aufgetreten ist. Inhaber des Zollverfahrens wurde die vertretene Bf.

Art. 64 Abs. 2 ZK hat Beschränkungen des Personenkreises zu Inhalt, weil danach Zollanmeldungen mit besonderen Verpflichtungen für den Beteiligten nur von dieser Person (im eigenen Namen oder im Wege der direkten Stellvertretung) oder für deren Rechnung (im Wege der indirekten Stellvertretung) abgegeben werden dürfen. Diese Vorschrift stellt sicher, dass die Figuren des Inhabers des Zollverfahrens nach Art. 4 Nummer 21 ZK, des Zollschuldners und des Zollanmelders bzw. bei indirekter Stellvertretung des durch ihn Vertretenen nicht auseinanderfallen.

Zur Frage der Stellvertretung ist noch ergänzend darauf hinzuweisen, dass der Zollkodex im Sinne des Offenkundigkeitsprinzips eine verdeckte Stellvertretung nicht kennt. Wenn die Fremd- oder Außenwirkungen eines Vertreterhandelns für und gegen Vertretene eintreten sollen, dann muss ein Vertreter nach außen hin deutlich machen, dass er für einen anderen handelt. Fehlt es an dieser Offenlegung, dann gilt ein Vertreter als im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelnd. Dies muss bei Vornahme der Verfahrenshandlung feststehen.

Bei der passiven Veredelung kommen die zu veredelnden Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft. Sie sind Gemeinschaftswaren an denen unter gewissen Bedingungen (bei Ausbesserungen u.U. sogar einer erleichterten Bewilligungerteilung) Arbeiten - in der Regel unter Ausnutzung der niedrigen Lohn- und Produktionskosten - außerhalb des Zollgebietes durchgeführt werden.

Allen Fällen der passiven Veredelung ist gemeinsam, dass sie - vorausgesetzt sie werden innerhalb der Wiedereinfuhrfrist nachweislich wieder eingeführt (Art. 149 Abs. 1 ZK) - eingangsabgabenbegünstigt eingeführt werden können. Wiedereinfuhr bedeutet vom Wortlaut her das erneute Verbringen der Waren der vorübergehenden Ausfuhr in Form eines Veredelungserzeugnisses (einer ausgebesserten Ware) in das Zollgebiet der Gemeinschaft. Das ist zunächst ein tatsächlicher Vorgang und ist losgelöst von der sich anschließenden zollrechtlichen Bestimmung zu sehen. Da die Abgabenbegünstigung aber nur bei Überführung der Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr gewährt wird, hat eingangsabgabenbegünstigte Wiedereinfuhr daher zwingend die Wahl dieses Zollverfahrens zur Folge.

Zu einer den Vorschriften entsprechenden Überführung der veredelten Ware in den zollrechtlich freien Verkehr ist es im Gegenstande innerhalb der Wiedereinfuhrfrist von zwölf Monaten ab Bewilligung der passiven Veredelung mit Anmeldung vom 6. März 2000 jedoch nicht gekommen.

Der Beweis einer allenfalls tatsächlich erfolgten Überführung der veredelten Ware in den zollrechtlich freien Verkehr wäre im Sinne von § 5 ZollIR-DG der Bf. obliegen. Danach hat, wer im Verfahren der Zollbehörden den Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen oder wenn der Nachweis nicht zumutbar ist, glaubhaft zu machen.

Art. 202 ZK erfasst den klassischen Einfuhrschnuggel. Da beim Einfuhrschnuggel das vorschriftswidrige Verbringen am Zoll vorbei geschieht, kommt es dabei nicht zu einer konkreten zollamtlichen Überwachungsmaßnahme. Eine solche ist im übrigen - im Unterschied zu Art. 203 ZK - von Art. 202 leg. cit. nicht gefordert. Konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen sind deutlich von den allgemeinen zollamtlichen Überwachungsmaßnahmen zu unterscheiden und liegt darin der wesentliche Unterschied zwischen den Art. 202 und 203 ZK. Gerade wegen im Gegenstande konkret begonnener Überwachungsmaßnahmen scheidet daher schon deshalb die Anwendung des Art. 202 ZK auf den Gegenstand - wie dies von der Bf. in ihrer Beschwerde vorgebracht wird - aus. Die Anwendung des Art. 202 ZK hätte im übrigen die Verzollung des gesamten Schiffes und nicht nur des Veredelungsanteiles zur Folge.

Entziehen im Sinne von Art. 203 ist eine reine Tathandlung. Es kommt dabei lediglich auf das Erfüllen der objektiven Voraussetzungen an; subjektive Tatbestandsvoraussetzungen treten allenfalls bei Zollschuldentstehungen hinzu. Steht etwa fest, dass Waren, die sich im (von Zollbehörden genehmigten und damit konkret überwachten) Verfahren der passiven Veredelung befinden, nach Veredelung (Ausbesserung) nicht innerhalb der Rückbringungsfrist in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, hat dieses - durch wen auch immer veranlasste Tun oder Unterlassen - dazu geführt, dass die im Verfahren der passiven Veredelung konkret begonnenen Überwachungsmaßnahmen von den Zollbehörden nicht mehr durchgeführt werden können: Diese Waren wurden daher im Sinne von Art. 203 ZK der zollamtlichen Überwachung entzogen. Der Beginn des Anwendungsbereiches des Art 203 ZK setzt eine konkret begonnene Überwachungsmaßnahme der Zollbehörden voraus.

Mit der Zollschuld ist die Verpflichtung einer oder mehrerer Personen gemeint, im Gemeinschaftsrecht vorgesehene Abgaben zu entrichten. Die Bestimmung des Art. 203 Abs. 1 ZK erfasst den Zollschuldentstehungstatbestand, wenn dort festgehalten ist, dass eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der (konkret begonnenen) zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Im Gegenstande wurde - wie bereits ausgeführt -

---

die veredelte Ware ohne Beteiligung der Zollbehörden in den freien Verkehr übergeführt und dadurch entzogen.

Der Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld im Sinne von Art. 203 Abs. 2 ZK ist jener, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, nach der Aktenlage also der Zeitpunkt der erstmaligen Verbringung der veredelten Ware über die Grenze ins Zollgebiet, nach der Aktenlage mithin ein Zeitpunkt, der jedenfalls zwischen dem Ende der Veredelungsarbeiten und der Übergabe der Ware durch die Bf. an den ihr nachfolgenden Pächter des Schiffs in Wien liegen muss.

Art. 203 Abs. 3 ZK beschäftigt sich mit den in Betracht kommenden Zollschuldern und unterscheidet vier Gruppen von Zollschuldern. Dabei beinhaltet der Zusatz "gegebenenfalls" im vierten Gedankenstrich - dies im Gegensatz zur Ansicht der Bf. - keine Einschränkung der Gesamtschuldregelungen, sondern weist nur darauf hin, dass Konstellationen denkbar sind, in denen es keine Pflichtigen aus einem Zollverfahren gibt. Wie in allen Fällen einer Gesamtschuld (Art. 213 ZK) bedarf es seitens der Zollstellen der Auswahl unter den Gesamtschuldern im Rahmen einer Ermessensentscheidung (§ 20 BAO). "Gegebenenfalls" beinhaltet in diesem Zusammenhang kein Rangverhältnis innerhalb der Gesamtschuldner. Vielmehr wird dadurch deutlich gemacht, dass es in seltenen Fällen neben einem Verfahrensinhaber keinen weiteren (greifbaren) Zollschuldner geben wird (vgl. dazu P. Witte, Kommentar zum ZK, 3. Auflage, S 1604 ff.).

Zu ersten Gruppe der Zollschuldner (erster Anstrich) sind die Handelnden zu zählen, also in der Regel der Entziehende. Das ist jeder, dessen Handeln oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen (auch nur vorübergehend) nicht mehr möglich sind. Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an. Der Spedition J. kann dabei wohl kein Vorwurf gemacht werden, dass ihr - um die Wiedereinfuhr zu veranlassen und damit eine Entziehung zu verhindern - die für eine regelkonforme Wiedereinfuhr notwendigen Unterlagen nicht übermittelt worden sind.

Zur zweiten Gruppe (zweiter Anstrich) zählen die Beteiligten, diese aber nur, wenn sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass ein Entziehen vorliegt. Dazu würde beispielsweise der Eigentümer des Schiffes zählen. Er muss aber ausscheiden, weil im Zusammenhang mit den Ausführungen des H., der alleiniger Verhandlungspartner des E. war, und im Zusammenhang mit der Auftragerteilung an die Spedition J., der Anführung der Bf. in Feld 2 der Anmeldung und den Ausführungen des Zeugen N. zwingend davon auszugehen ist,

dass die Bf. die Vollmacht vom 30. Mai 2000, wonach die Bf. im Namen des E. alle Angelegenheiten abhandeln könne, auch als Bevollmächtigung für die Abhandlung von Zollangelegenheiten verstanden hat.

Zu dritten Gruppe von Zollschuldern (dritter Anstrich) zählen die Erwerber. Zu dieser Gruppe könnte der auf die Bf. nachfolgende Pächter des Schiffes zählen, wenn er gewusst hätte oder billigerweise hätte wissen müssen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wurde. Die von der Bf. vorgetragenen und den dritten Absatz bemühenden Einwendungen haben ihre Ursache - dies ergibt sich aus dem Spruch des Bescheides, dem Sachverhalt und in Teilen auch aus der Begründung des bekämpften Bescheides - in einer einmal irrtümlichen Anführung des dritten anstelle des vierten Absatzes in der Begründung des Bescheides. Der dritte Anstrich leg. cit. kann im übrigen gar nicht auf die Bf. angewendet werden, weil sich die Bestimmung bei Vorliegen der entsprechenden subjektiven Elementen an die Erwerber, also an von der Bf. zu unterscheidende Personen wendet, nämlich an Personen die eine entzogene Ware erworben, gekauft oder in Besitz genommen haben.

Zur letzten Gruppe (vierter Anstrich) sind die Pflichteninhaber zu zählen. Nach Überführung in ein Zollverfahren wären dazu der Anmelder, bei indirekter Vertretung der Vertretene und Inhaber des Zollverfahrens (im Gegenstande die Bf.) als die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind, zu zählen.

Für diese als reine Erfolgschaft konzipierte Zollschuldnerschaft kommt es nicht auf das Verschulden an. Ausreichend ist allein die Verfahrensinhaberschaft. Da es nicht um Strafbarkeit geht, sondern um Verantwortlichkeiten, kann danach daher jemand auch ohne Pflichtverletzung in Anspruch genommen werden. Die Bf. als Verfahrensinhaber hatte dafür einzustehen, dass Waren, die sich in ihrem Verantwortungsbereich befunden haben, zollunrechlich in den unmittelbaren Wirtschaftskreislauf eingegangen sind. Wegen dieser als Erfolgschaft konzipierten Zollschuldentstehung kann im Einzelfall vielfach offen gelassen werden, wer tatsächlich entzogen hat. Der Rückgriff auf den Pflichteninhaber ist immer möglich (vgl. dazu P. Witte, Kommentar zum ZK, 3. Auflage, S 1605 f.).

Ohne Zweifel war die Bf. jene Person, auf deren Rechnung seitens der Spedition J. die Zollanmeldung zur passiven Veredelung durchgeführt wurde. Gerade weil E. in geschäftlichen Angelegenheiten nicht mit Frauen gesprochen, sondern nur mit H. verhandelt hat, kommt der

Aussage des H. im Hinblick darauf, die Bf., namentlich seine Frau als Prokuristin der Bf. wäre für die Zollabwicklung zuständig gewesen, im Zusammenhang mit der Vollmacht und faktischen Gegebenheiten wie Beauftragung der Spedition J. durch I. sowie der Anführung der Bf. in Feld 2 der Anmeldung besondere Bedeutung zu.

Zur Frage einer Bevollmächtigung der Firma F. in Bratislava in dem Sinne, dass dieses Unternehmen die Überführung der veredelten Ware in den zollrechtlich freien Verkehr hätte veranlassen müssen, ist zu bemerken, dass sich eine Bevollmächtigung der Firma F. in dieser Qualität in den Akten nicht nachvollziehen lässt. Aus dem in englischer Fassung in den Akten einliegenden Telefax vom 7. März 2000 ergibt sich lediglich die Notwendigkeit Überweisung von DEM 5.500,00 für Kosten, die eine Bereitstellung einer Kautions für Zölle und Abgaben an die slowakischen Zollbehörden durch ein Unternehmen in der Slowakei erforderlich gemacht hat. Eine solche Kautions - so das Fax - sei nach slowakischem Recht eine Bedingung, dass die zu veredelnde Ware aus zollrechtlicher Sicht vorübergehend in der Slowakei verbleiben und für Inspektionszwecke aus dem Wasser gehoben werden durfte.

Die Erhebung auch der sonstigen Eingangsabgaben nach den Vorschriften für die Erhebung der Einfuhrabgaben und die Erhebung einer Abgabenerhöhung ist in den bezogenen Gesetzesstellen (§ 2 Abs. 1 und § 108 Abs. 1 ZollR-DG) begründet.

Aus Art. 203 Abs. 3 erster bis vierter Anstrich ZK (vgl. dazu die Ausführungen zum Begriff "gegebenenfalls") ergibt sich, dass der Gesetzgeber von einer bindenden Regelung des Verhaltens der Verwaltungsbehörden im Zusammenhang mit der Wahl der gesamtschuldnerisch heranzuziehenden Zollschuldner (Art. 213 ZK) insofern abgesehen hat, als er diesbezüglich keine Rangordnung vorgeben wollte. Zollbehörden haben bei der Heranziehung eines der mehreren Zollschuldner daher die Möglichkeit, diesen aus all den vier Gruppen bei Einhaltung der Ermessenregeln zu wählen.

Da aber Auswahlkriterien weder vom ZK selbst noch von der ZK-DVO vorgegeben sind, muss auf § 20 BAO zurückgegriffen werden. Danach müssen sich Entscheidungen, 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. Für die Behörde ist es dabei durchaus zweckmäßig und billig, wenn sie sich aus ermittlungstechnischen, verfahrensökonomischen und wirtschaftlichen Erwägungen sogleich an den hält, der als Verfahrensinhaber im Wege einer Erfolgschaftung vom Verschulden

unabhängig dafür einzustehen hat, dass Waren, die sich in seinem Verantwortungsbereich befanden, in Nichtbeachtung von Zollvorschriften - durch wen auch immer - in den unmittelbaren Wirtschaftskreislauf eingegangen sind, wenn die Abgabenbehörden dabei sogar offen lassen dürfen, wer die Ware nun tatsächlich entzogen hat.

Letztlich darf im Hinblick auf die in der Berufung beantragten Beweisaufnahmen bemerkt werden, dass der dadurch zu erweisende Sachverhalt, auch wenn er für die Entscheidung unerheblich ist, als gegeben angesehen wird.

Graz, 1. März 2004