



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Rechtsanwälte Mairhofer Gradl, gegen den Bescheid des Hauptzollamtes Klagenfurt vom 20. Februar 2002, GZ. 400/90370/56/99, betreffend Zollschuld, entschieden:

Der Beschwerde wird dem Grunde nach stattgegeben. Gleichzeitig wird festgestellt, dass der Bescheid des Hauptzollamtes Klagenfurt vom 9. Jänner 2002, Zl. 400/90370/54/99, zu Unrecht ergangen ist.

### **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**

I.

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2002, Zl. 400/90.370/54/1999, setzte das Hauptzollamt Klagenfurt im Grunde des Artikels 204 Absatz 1 Buchstabe a, Absatz 2 und Absatz 3 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Absatz 1 und § 79 Absatz 2 ZollR-DG gegenüber der Bf. für den in Slowenien zugelassenen LKW der Marke Mercedes, Fahrgestell-Nummer WDB wegen Durchführung eines Binnentransportes Eingangsabgaben in der Höhe von € 22.113,53 (€ 8.417,26 an Zoll und € 13.696,27 an Einfuhrumsatzsteuer) fest. Gleichzeitig wurde gem. § 108 Absatz 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in der Höhe von € 3.720,56 vorgeschrieben. Den vorstehend genannten Abgabenbeträgen liegt als Bemessungsgrundlage nicht bloß der Wert des im Spruch angeführten LKWs samt Aufbau sondern zusätzlich auch der Wert des damals für die Beförderung verwendeten Anhängers zugrunde.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2002 er hob die Bf. gegen diesen Bescheid den Rechtsbehelf der Berufung.

Über diese Berufung entschied das Hauptzollamt Klagenfurt mit Berufungvorentscheidung vom 20. Februar 2002, Zl. 400/90370/56/99. Dabei wurde – ohne dass es zu einer Änderung der Höhe der vorgeschriebenen Abgaben gekommen ist - der Spruch insofern erweitert, als die Zollschuld nicht bloß für den im erstinstanzlichen Bescheid genannten LKW sondern ausdrücklich auch für den mit diesen LKW gezogenen Anhänger mit dem Kennzeichen N festgesetzt worden ist. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die mit Schreiben der Bf. vom 25. März 2002 eingebrachte Beschwerde.

## II.

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

Die wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Artikel 718 Absatz 1 ZK-DVO:

Die vorübergehende Verwendung wird für die gewerblich verwendeten Straßenfahrzeuge bewilligt.

Artikel 718 Absatz 2 ZK-DVO:

Im Sinne dieses Artikels gelten als Fahrzeuge alle Straßenfahrzeuge einschließlich der Anhänger, die an derartigen Fahrzeugen angehängt werden können.

Artikel 718 Absatz 3 ZK-DVO:

Unbeschadet Absatz 4 unterliegt die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Absatz 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.

Artikel 718 Absatz 7 ZK-DVO:

Abweichend von Absatz 3

- a) können gewerblich verwendete Fahrzeuge unter den in Absatz 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 letzten genannten 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 verwendet 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.

Artikel 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.

Artikel 204 Absatz 1 ZK:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen 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.

Artikel 204 Absatz 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.

Artikel 204 Absatz 3 ZK:

Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruch-

nahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in diesem Zollverfahren zu erfüllen hat.

Artikel 215 Abs. 1 ZK:

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

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Im Rahmen von Ermittlungen des Hauptzollamtes Klagenfurt gegen die Bf. kam hervor, dass die beiden verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge, nachdem sie zunächst ordnungsgemäß in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung überführt worden waren am 27. Jänner 1999 zu einer Binnenbeförderung von Waren von Steyr nach Hendaye verwendet worden sind. Güterbeförderungsrechtliche Bewilligungen für diese Fahrten konnten nicht festgestellt werden.

Die Feststellungen über die Fahrten gründen sich vor allem auf eine von der Firma H vorgelegte EDV-Liste mit einer Aufstellung diverser internationaler Warenbeförderungen. Im Übrigen ist dazu auszuführen:

Zunächst deutet nach der Aktenlage nichts darauf hin, dass schon die Verbringung der beiden verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge in die Gemeinschaft widerrechtlich (etwa zum Zwecke der Durchführung einer unzulässigen Binnenbeförderung) erfolgt sein könnte. Es ist daher davon auszugehen, dass die beiden Beförderungsmittel zu Recht in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung überführt worden sind. Strittig ist somit einzig die Frage, ob innerhalb der Gemeinschaft durch die Durchführung einer nicht grenzüberschreitenden Güterbeförderung gegen die entsprechenden Verfahrensbestimmungen verstoßen worden ist.

Die Bf. stellt zunächst in Abrede, als Spediteur oder Auftraggeber oder Dienstgeber EU-Kabotage-Fahrten ohne entsprechende Genehmigung durchgeführt zu haben und bemängelt, dass die Berufungsvorentscheidung die Sachverhaltsfeststellungen ausschließlich auf eine EDV-Liste stütze, andere Beweisergebnisse, welche die Sachverhaltsfeststellungen untermauern würden lägen nicht vor.

Der Senat erachtet es im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen, dass die der Bf. zur Last gelegte Warenbeförderung von Graz nach Kelheim mit den in der Berufungsvor-

entscheidung genannten Beförderungsmitteln zu dem dort angeführten Zeitpunkt tatsächlich stattgefunden haben:

Trotz mehrmaliger Vorhalte hat die Bf. keinerlei substantiierten Einwände vorgebracht, die geeignet erscheinen, berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen der Abgabenbehörde I. Instanz zu wecken. Die Bf. hat **kein einziges Argument vorgebracht**, aus dem zu schließen wäre, dass die konkreten Daten der erwähnten EDV-Listen, aus der die interne Kennung des LKW-Zuges, das Durchführungsdatum, der Absender, der Empfänger, die Menge der beförderten Waren und die Auftragsnummer hervorgehen, nicht mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmten. Sie hat sogar im Erhebungsverfahren an der Zuordnung der internen Kennnummern zu den konkreten slowenischen Zulassungsdaten mitgewirkt. Für die Richtigkeit der Liste spricht im Übrigen auch die Tatsache, dass Herr MG, einer der leitenden Angestellten der Bf. im Zuge seiner Einvernahme am 3. April 2000 die Richtigkeit der Angaben der Liste nicht in Abrede gestellt hat, sondern mit seiner Aussage, wonach auch die in Slowenien zugelassen Fahrzeuge von H disponiert werden, eine plausible Erklärung dafür geliefert hat, warum in der von H erhaltenen Computerliste u.a. auch Beförderungen mit den verfahrensgegenständlichen Fahrzeugen aufscheinen.

Es fällt darüber hinaus auf, dass die Bf. (die sich dabei offensichtlich auf ihre Rechtsansicht stützt, dass mit den verwendeten LOCO-Bewilligungen die Binnenbeförderung innerhalb Europas nicht untersagt war) dem Vorwurf der unzulässigen Kabotage-Fahrten bloß mit dem Einwand begegnet, dass sie weder als Spediteur noch als Auftraggeber oder Dienstgeber EU-Kabotage-Fahrten **ohne entsprechende Genehmigungen** durchgeführt hat. Den Umstand, dass die verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge tatsächlich zur Beförderung von Waren von Graz nach Kelheim verwendet wurden, stellt sie jedoch nicht ausdrücklich in Abrede.

Die Bf. vermag auch mit dem Hinweis darauf nichts für sich zu gewinnen, dass Gegenstand der Einvernahmen im Zuge des Ermittlungsverfahrens völlig andere Zeitpunkte und Fahrten gewesen seien. Die Tatsache, dass der Bf. vor Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides der gegenständliche Transport nicht vorgehalten wurde, stellt zwar tatsächlich einen Verletzung der Verfahrensvorschriften im Sinne des § 183 Absatz 4 BAO dar; diese bleibt jedoch wegen der im Zuge des Berufungsverfahrens erfolgten "Sanierung" ohne Einfluss auf die Rechtmäßigkeit des Verfahrens (siehe VwGH 23.12.1991, 88/17/0010).

Die im gegenständlichen Fall aus Sicht der Bf. bestehende güterbeförderungsrechtliche Zulässigkeit der vorliegenden Warenbeförderung wird von ihr u.a. aus dem Wortlaut der von ihr damals für die Fahrt verwendeten Fahrtenbewilligung abgeleitet. Der Punkt 1. a) der "Besonderen Bedingungen" dieser Bewilligung lautet: "Die Bewilligung gilt nur für den obengenannten Inhaber und ist nicht übertragbar. Sie gilt für den Verkehr nach und aus Österreich. Jeder Orts- und Unterwegsverkehr (Binnenverkehr) in Österreich ist untersagt".

Mit dieser Argumentation verkennt die Bf. offensichtlich die Rechtslage: Bei der von ihr zitierten und für die Fahrt verwendeten Bewilligung handelt es sich um eine Fahrten-Bewilligung des österreichischen Bundesministeriums für Wissenschaft und Verkehr im Sinne der §§ 7 bis 9 Güterbeförderungsgesetz für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr Österreich – Slowenien. Sie gilt gemäß ihres ausdrücklichen Wortlautes nur für den LOCO-Verkehr, d.h. für den Verkehr zwischen Slowenien und Österreich und bildet demnach keinerlei Berechtigung für die Beförderung von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft.

Selbst wenn die Bf. – wie von ihr in der beim Hauptzollamt Klagenfurt am 15. Mai 2000 eingelangten Stellungnahme behauptet – damals zusätzlich zur oben erwähnten Bewilligung Österreich – Slowenien eine allfällige zweite Bewilligung (eine **Bewilligung der Behörden** jenes **Mitgliedstaates**, in dem die Entladung stattgefunden hat) verbraucht haben sollte, ist damit für sie nichts gewonnen, zumal die Kompetenz zur Erteilung güterbeförderungsrechtlicher Bewilligungen nach den oben zitierten Bestimmungen des Güterbeförderungsgesetzes ausschließlich bei den **österreichischen Behörden** gelegen war. Eine derartige Warenbeförderung wäre allenfalls mittels einer CEMT-Bewilligung zulässig gewesen, über welche die Bf. nach der Aktenlage jedoch nicht verfügt hat.

Der Senat erachtet es demnach als erwiesen, dass die verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittel damals ohne der zwingend erforderlichen güterbeförderungsrechtlichen Bewilligung für die Warenbeförderung von Graz nach Kelheim verwendet worden sind. Die Voraussetzungen für die Anwendung der in Artikel 718 Absatz 7 Buchstabe c ZK-DVO normierten Ausnahmeregelungen lagen mangels dieser Bewilligung nicht vor. Es wurde somit im Ergebnis gegen die gemäß Artikel 718 Absatz 3 Buchstabe d ZK-DVO bestehende Verpflichtung verstößen, das im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindliche Fahrzeug ausschließlich für Beförderungen zu verwenden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden.

Verstöße gegen das Beförderungsverbot innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft bei gewerblicher Beförderung in der vorübergehenden Verwendung von Beförderungsmitteln führen zum Entstehen der Zollschuld gemäß Artikel 204 Absatz 1 Buchstabe a ZK (siehe auch Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Artikel 204 Rz 23 erster Anstrich).

Unbeschadet des Umstandes, dass sich die Bf., als diejenige Person, der das Verfahren der vorübergehenden Verwendung bewilligt worden war, zur Benützung des Fahrzeugs einer anderen Person, nämlich des LKW-Fahrers (der in diesem Zusammenhang als bloßer Erfüllungsgehilfe der Bf. zu sehen ist) bediente, ist sie nach Ansicht des Senates zweifellos als Verfahrensinhaberin und Pflichteninhaberin anzusehen (siehe auch Witte, Zollkodex, 2. Auflage, Artikel 138 Rz. 2).

Zum Zwecke der Klärung der Frage, welches Land die Erhebung der nach den vorstehend angeführten Bestimmungen entstandenen Zollschuld vorzunehmen hat, ist schließlich die Zuständigkeitsfrage zu prüfen.

Nach den Bestimmungen des Artikels 215 Abs. 1 ZK in der damals gültigen Fassung entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt, d.h. am Ort der Verwirklichung des Zollschuldentstehungstatbestandes. Im Falle der unzulässigen Kabotage besteht der zollschuldauslösende Tatbestand im Einsatz des Fahrzeugs im Binnenverkehr.

Der mit Verordnung (EG) Nr. 993/2001 geschaffene neue Artikel 555 ZK-DVO enthält zwar eine von seiner Vorgängerregelung (Artikel 670 Buchstabe p ZK-DVO) abweichende Definition des Begriffs des Binnenverkehrs, indem er diesen als "Beförderung von Personen oder Waren, die im Zollgebiet der Gemeinschaft einsteigen oder geladen werden, um in diesem Gebiet wieder auszusteigen oder ausgeladen zu werden" definiert. Diese Bestimmung, aus der sich die für die Lösung der Zuständigkeitsfrage wesentliche Konsequenz ableiten lässt, dass allfällige Verstöße gegen das Kabotageverbot zu einer Abgabenerhebung durch jene Zollbehörden führen, in deren Bereich der Ort der Beladung liegt, weil der Zollschuldentstehungstatbestand des Artikels 204 ZK bereits dann durch unzulässige Kabotage verwirklicht wird, wenn mit der Beförderung von Waren im Binnenverkehr begonnen wird, ist allerdings erst mit 1. Juli 2001 in Kraft getreten und daher auf den Anlassfall nicht anzuwenden (siehe auch Witte, Zollkodex, Art. 141 Rz 13).

Ein Binnenverkehr nach der Definition des Artikel 670 Buchstabe p ZK-DVO in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt gültigen Fassung liegt hingegen dann vor, wenn Waren im

Zollgebiet der Gemeinschaft verladen und dort wieder entladen werden. Voraussetzung für das Vorliegen eines unzulässigen Binnenverkehrs ist demnach auch die Entladung der Waren. Vor der Entladung der Waren ist nach dieser Bestimmung ein unzulässiger Binnenverkehr noch nicht verwirklicht und die widerrechtliche Verwendung des Beförderungsmittels noch nicht gegeben (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2001, ZI. 2001/16/0035).

Die den Zollschuldentstehungstatbestand auslösende Entladung der Waren erfolgte nach der Aktenlage in Kelheim. Da die Zollschuld im Beschwerdefall demnach in Deutschland entstanden ist, waren gemäß Artikel 215 Abs. 1 ZK die Zollbehörden dieses Landes und nicht die österreichischen Zollbehörden für die Erhebung der Zollschuld zuständig. Im vorliegenden Fall hat das Hauptzollamt Klagenfurt als Abgabenbehörde I. Instanz den oben erwähnten erinstanzlichen Bescheid vom 9. Jänner 2002 somit erlassen, ohne nach den zitierten gesetzlichen Bestimmungen dafür zuständig zu sein.

In jedem Stadium des Verfahrens ist sowohl die sachliche als auch die örtliche Zuständigkeit der einschreitenden Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmen. Greift die im Berufungswege angerufene Berufungsbehörde die sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, begründet dies eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, auch wenn dieser Umstand wie im Beschwerdefall in der Berufung nicht geltend gemacht wurde. Da das Hauptzollamt Klagenfurt als Berufungsbehörde die Unzuständigkeit der Abgabenbehörde I. Instanz nicht wahrnahm, belastete sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes (vgl. VwGH vom 27. Juni 1994, ZI. 93/16/0001).

Der Beschwerde war daher allein aus diesem Grund stattzugeben.

Die Klärung der Frage, ob das Hauptzollamt Klagenfurt als Berufungsbehörde insofern gegen das Gebot, "immer in der Sache selbst zu entscheiden" verstoßen hat, als sie in der Berufungsvorentscheidung erstmals ausdrücklich festlegte, dass Gegenstand der Abgabenfestsetzung nicht bloß der im erinstanzlichen Bescheid genannte LKW sondern zusätzlich auch der mit diesem Fahrzeug damals gezogenen Anhänger ist, ist daher entbehrlich.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 8. Mai 2003