

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Feldkirch vom 27. Februar 2001, GZ. 900/8854/2000, betreffend Zollschuld, entschieden:

1. Der erste Satz des Spruches des Bescheides des Hauptzollamtes Feldkirch vom 1. August 2000, ZI. 900/90601/06/98, wird wie folgt geändert: "Für die Bf. ist wegen Beteiligung am vorschriftswidrigen Verbringen des in der Abgabenberechnung näher bezeichneten einfuhrabgabepflichtigen Fahrzeuges in das Zollgebiet der Gemeinschaft gemäß Artikel 202 Absatz 1 Buchstabe a Zollkodex (ZK) und Artikel 202 Absatz 3 zweiter Anstrich ZK in Verbindung mit Artikel 234 Absatz 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und mit § 2 Absatz 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollIR-DG) die Eingangsabgabenschuld am 26. Mai 1998 in folgender Höhe entstanden:"
2. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Absatz 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollIR-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 3. September 1998, Zl. 900/90601/02/98, setzte das Hauptzollamt Feldkirch im Grunde des Artikels 204 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Absatz 1 und § 79 Absatz 2 ZollR-DG der Bf. gegenüber die Zollschuld für den PKW Opel Corsa, Fahrgestellnummer XY fest.

Mit dem im Instanzenzug des ersten Rechtsganges ergangenen Bescheid des Berufungsse-nates IV der Region Linz bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich mit Sitz in Linz, vom 14. Dezember 1999, GZ. ZRV192/1-L4/1999, wurde die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Feldkirch vom 12. Februar 1999, Zl. 900/11620/01/98, mit welcher der Beru-fung des Bf. gegen den oben genannten Bescheid vom 3. September 1998 teilweise stattge-geben wurde, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren setzte das Hauptzollamt Feldkirch mit Bescheid vom 1. August 2000, Zl. 900/90601/06/98, der Bf. gegenüber neuerlich die Eingangsabgaben fest, und stellte fest, dass gemäß Artikel 203 Absatz 1 und Absatz 3 zweiter Anstrich ZK die Zollschuld für den verfahrensgegenständlichen PKW entstanden sei.

Mit Schreiben vom 31. August 2000 erhob die Bf. gegen diesen Bescheid den Rechtsbehelf der Berufung.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Feldkirch vom 27. Februar 2001, Zl. 900/8854/2000, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die mit Schreiben der Bf. vom 29. März 2001 eingebrachte Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II.

Die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen in der für den entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt gültigen Fassung lauten:

Artikel 61 Buchstabe c ZK:

Zollanmeldungen werden mündlich oder durch eine Handlung abgegeben, mit der der Wareninhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.

Artikel 232 ZK-DVO:

(1) Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung können für folgende Waren durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe von Artikel 698 und 735 abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden:

- a) persönliche Gebrauchsgegenstände und zu Sportzwecken eingeführte Waren im Sinne des Artikels 684;
- b) in Artikel 718 bis 725 genannte Beförderungsmittel.

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

Artikel 233 ZK-DVO:

(1) Im Sinne der Artikel 230 bis 232 kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung auf folgende Weise abgegeben werden:

- a) bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Artikel 38 Absatz 1 Buchstabe a) des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort durch:
 - Benutzen des grünen Ausgangs "anmeldefreie Waren", sofern bei der betreffenden Zollstelle getrennte Kontrollausgänge vorhanden sind,
 - Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben,

- Anbringen einer Zollanmeldungsvignette oder eines Aufklebers "anmeldefreie Waren" an der Windschutzscheibe von Personenwagen, sofern dies in den einzelstaatlichen Vorschriften vorgesehen ist;

b) bei Verzicht auf die Verpflichtung des Beförderns im Sinne der Durchführungsverordnungen zu Artikel 38 Absatz 4 des Zollkodex, bei der Ausfuhr im Sinne des Artikels 231 sowie im Falle der Wiederausfuhr gemäß Artikel 232 Absatz 2 durch:

- einfaches Überschreiten der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft.

(2) Werden Waren im Sinne des Artikels 230 Buchstabe a), des Artikels 231 Buchstabe a) und des Artikels 232 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2, soweit sie im Gepäck von Reisenden enthalten sind, als aufgegebenes Reisegepäck im Eisenbahnverkehr befördert und wird für sie in Abwesenheit des Reisenden eine Zollanmeldung abgegeben, so kann das in Anhang 38a genannte Papier unter den darin angegebenen Beschränkungen und Bedingungen verwendet werden.

Artikel 234 ZK-DVO:

(1) Sind die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt, so gelten die betreffenden Waren als im Sinne des Artikel 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als ange nommen und die Waren als überlassen, sobald die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist.

(2) Ergibt sich bei einer Kontrolle, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 ZK-DVO erfolgt ist, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 233 ZK-DVO erfüllen, so gelten diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Artikel 719 Absatz 1 ZK-DVO:

(1) Die vorübergehende Verwendung wird für Straßenfahrzeuge zum privaten Gebrauch bewilligt.

(2) Im Sinne dieses Artikels gelten als "Fahrzeuge" alle Straßenfahrzeuge einschließlich Wohnwagen und Anhänger, die an derartige Fahrzeuge angehängt werden können.

(3) Die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Absatz 1 unterliegt der Voraussetzung, dass die Fahrzeuge

a) von außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Personen eingeführt werden;

- b) von diesen Personen privat 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.

(4) Abweichend von Absatz 3

- a) wird die vorübergehende Verwendung auch bewilligt, wenn Nichtgemeinschaftsfahrzeuge im Zollgebiet der Gemeinschaft befristet im Hinblick auf ihre Wiederausfuhr mit einem Kennzeichen zugelassen sind, das einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person erteilt wurde;
- b) kann die Zollstelle zulassen, dass eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person, die Angestellte einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person ist, ein Fahrzeug, das Eigentum der letztgenannten Person ist, in dieses Zollgebiet einführt und dort privat oder zur Ausübung einer entgeltlichen Tätigkeit mit Ausnahme von gewerblichen Tätigkeiten verwendet, wenn dies im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist.

(5) Die vorübergehende Verwendung wird auch in folgenden Fällen bewilligt:

- a) Gebrauch eines privaten Straßenfahrzeuges, das in dem Land amtlich zugelassen worden ist, in dem der Verwender seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, und zwar für die regelmäßigen Fahrten im Zollgebiet der Gemeinschaft zwischen diesem Wohnsitz und der Arbeitsstätte und zurück. Die Bewilligung dieses Verfahrens unterliegt keiner anderen zeitlichen Begrenzung;
- b) Gebrauch eines privaten Straßenfahrzeugs durch einen Studenten, das in dem Land amtlich zugelassen worden ist, in dem dieser seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat, im Zollgebiet der Gemeinschaft, sofern sich der Student dort ausschließlich zu Studienzwecken aufhält.

(6) Unbeschadet Absatz 5 Buchstabe a) dürfen die in Absatz 1 genannten Fahrzeuge im Zollgebiet der Gemeinschaft verbleiben

- a) für die Dauer von sechs Monaten mit oder ohne Unterbrechung innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten;
- b) in den in Absatz 5 Buchstabe b) genannten Fällen für die Aufenthaltsdauer des Studenten im Zollgebiet der Gemeinschaft.

(7) Absatz 5 Buchstabe b) und Absatz 6 Buchstabe b) gelten sinngemäß im Falle von Personen, die einen Auftrag von bestimmter Dauer erfüllen.

(8) Im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe a) und b) dürfen Fahrzeuge zum privaten Gebrauch nach der Einfuhr nicht zu anderen Zwecken als der unmittelbaren Wiederausfuhr vermietet, verliehen oder zur Verfügung gestellt werden oder, wenn sie zum Zeitpunkt der Einfuhr vermietet, verliehen oder zur Verfügung gestellt waren, im Zollgebiet der Gemeinschaft weiter- oder untervermietet, weiterverliehen oder einer anderen Person zur Verfügung gestellt werden.

(9) Für die Zwecke des Absatzes 8 können privat verwendete Fahrzeuge, die Eigentum eines Mietwagenunternehmens mit Sitz außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft sind, im Hinblick auf ihre Wiederausfuhr innerhalb einer von der Zollstelle nach eigenem Ermessen festgesetzten Frist neu an eine natürliche Person mit Wohnsitz außerhalb dieses Zollgebiets vermietet werden, wenn sie sich bei Ablauf eines Mietvertrags im Zollgebiet der Gemeinschaft befinden.

(10) Unbeschadet des Absatzes 8

a) können der Ehegatte einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen natürlichen Person sowie deren Verwandte in gerader Linie, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft haben, ein bereits zur vorübergehenden Verwendung zugelassenes Fahrzeug privat verwenden;

b) kann ein in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführtes Fahrzeug zum privaten Gebrauch von einer natürlichen Person mit Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegentlich verwendet werden, wenn diese für Rechnung und auf Weisung des Bewilligungsinhaber handelt, der sich selbst in diesem Zollgebiet aufhält.

(11) Abweichend von Artikel 717

a) kann die vorübergehende Verwendung nach Absatz 9 auch von im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen natürlichen Personen in Anspruch genommen werden; die Fahrzeuge können ferner von einem Angestellten des Mietwagenunternehmens, der seinen Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft hat, aus diesem Zollgebiet verbracht werden;

b) kann eine natürliche Person mit Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft außerhalb dieses Zollgebiets ein Fahrzeug, das den Voraussetzungen in Absatz 3 Buchstabe c) entspricht, mieten oder ausleihen, um in den Mitgliedstaat zurückzukehren, in dem sie ihren Wohnsitz hat. Die Frist für die Wiederausfuhr des Fahrzeugs wird von der Zollstelle unter Berücksichtigung der besonderen Umstände im Einzelfall festgesetzt;

c) kann die Zollstelle zulassen, dass die vorübergehende Verwendung nach Absatz 4 auch von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in Anspruch genommen wird, die im Begriff sind, ihren ständigen Wohnsitz in ein Drittland zu verlegen, und zwar unter folgenden Voraussetzungen:

- der Beteiligte muss den Nachweis für die Wohnsitzverlegung in einer von der Zollstelle zugelassenen Form erbringen;
- die Ausfuhr des Fahrzeugs muss innerhalb von drei Monaten nach seiner amtlichen Zulassung erfolgen.

(12) Im Sinne des Absatzes 6 Buchstabe a) muss der Inhaber der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung, der die Frist für den Verbleib eines zu diesem Verfahren zugelassenen Fahrzeugs im Zollgebiet der Gemeinschaft unterbrechen will, die Zollstelle davon unterrichten und alle Maßnahmen beachten, die diese als zweckmäßig erachtet, um die zwischenzeitliche Verwendung des Fahrzeugs zu verhindern.

Artikel 202 ZK:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht

- a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
- b) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Anstrich ZK.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln,
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 22. Mai 1998 reiste der Mieter B., dessen Wohnsitz damals in Großbritannien gelegen war, mit dem verfahrensgegenständlichen Mietwagen, der im Eigentum der Bf. stand, über das Zollamt Höchst in das Zollgebiet ein. In der Folge reiste er am 25. Mai 1998 nach Liechtenstein, um dort wohnhafte Personen abzuholen.

Bei der beabsichtigten Wiedereinreise am 25. Mai 1998 nach Österreich verwehrten ihm Organe des Zollamtes Feldkirch, Zweigstelle Tisis mangels der Erfüllung aller Voraussetzungen für die Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung gemäß Artikel 719 Absatz 11 Buchstabe b ZK-DVO die Einreise mit diesem Mietwagen.

Daraufhin wandte sich der Mieter B. an die Kontaktperson der Bf., Herrn L., dessen Wohnsitz in Liechtenstein gelegen ist. Dieser reiste in der Folge mit dem genannten PKW über die Zweigstelle Tisis des Zollamtes Feldkirch nach Österreich ein und übergab das Fahrzeug dem Mieter B am 26. Mai 1998. Dieser wurde am 27. Mai 1998 durch die Zollwachabteilung Bang, Mobile Überwachungstruppe kontrolliert. Im Zuge dieser Amtshandlung wurde der Mietwagen beschlagnahmt.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist ausschließlich die am 26. Mai 1998 erfolgte zweite Einreise. Hinsichtlich der ersten Einreise hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Februar 2002, ZI. 2000/16/0395, den betreffenden Bescheid der Finanzlandesdirektion Oberösterreich (Berufungssenat IV der Region Linz) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis festgestellt, dass der Mieter B. anlässlich der ersten Einreise die Voraussetzungen für die Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung nicht erfüllt habe und dass auf Grund der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gemäß Artikel 234 Absatz 2 ZK-DVO die Einfuhrzollschuld nach Artikel 202 Absatz 1 Buchstabe a ZK im Zeitpunkt der Willensäußerung entstanden sei.

Auf Grund der Tatsache, dass die Abgabenbehörde das Entstehen der Zollschuld gemäß Artikel 203 Absatz 1 und 3 erster Anstrich ZK annahm, sei der von ihr erlassene Bescheid jedoch wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Darüber hinaus liege auch insofern ein Verfahrensmangel vor, als der Senat erkennen hätte müssen, dass offenkundig auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles eine Erstattung der Abgaben im Sinne des Artikels 239

ZK zu gewähren wäre und somit im Ergebnis eine Nichterhebung der Abgaben zu erfolgen habe.

Im vorliegenden Verfahren geht das Hauptzollamt Feldkirch in der beschwerdegegenständlichen Berufungsvorentscheidung davon aus, dass das Grenzzollamt anlässlich der nun strittigen zweiten Einreise dem Lenker des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges, Herrn L., (formlos) die Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung erteilt habe und dass diese Bewilligung zu Recht erfolgt sei. Erst nach der ordnungsgemäßen Überführung in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, also erst nach der erfolgten Einreise und somit nach dem Verlassen des Grenzzollamtes sei die Zollschuld durch eine widerrechtliche Weitergabe des Fahrzeuges an den in der Gemeinschaft ansässigen Mieter B. entstanden. Dieser Ansicht kann aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gemäß Artikel 719 Absatz 3 Buchstabe b ZK-DVO unterliegt die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung für Straßenfahrzeuge zum privaten Gebrauch, der Voraussetzung dass die Fahrzeuge **von diesen Personen** privat verwendet werden. Im vorliegenden Fall ergibt sich nach der Aktenlage ohne Zweifel, dass die Einbringung einzig zu dem Zweck erfolgte, um dem Mieter B., dem auf Grund seiner Wohnsitzverhältnisse seitens des Grenzzollamtes zuvor die Einreise verwehrt worden war, das Fahrzeug zur weiteren Verwendung zu überlassen. Damit erfüllte der Lenker L. die gesetzliche Voraussetzung zur Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung, dass nämlich die Einreise zu dem Zweck erfolgt, um das Beförderungsmittel **selbst** privat zu verwenden, nicht.

Somit lagen die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 ZK-DVO nicht vor, wodurch auf Grund der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gemäß Artikel 234 Absatz 2 ZK-DVO die Einfuhrzollschuld nach Artikel 202 Absatz 1 Buchstabe a ZK im Zeitpunkt der Willensäußerung entstand.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst die Annahme, dass die Einreise durch den Lenker L. nur im Auftrag des Mieters B. erfolgt sei, dass er also im Zusammenhang mit der Überstellung nur als Erfüllungsgehilfe des Mieters aufgetreten sei, keine Änderung am Ergebnis der vorgenannten abgabenrechtlichen Würdigung bewirken würde. Dies deshalb weil der Mieter B. diesfalls als Bewilligungsnehmer anzusehen wäre. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber bereits festgestellt, dass es dem Mieter B. als natürliche Person mit Wohnsitz in der Gemeinschaft gemäß Artikel 719 Absatz 11 Buchstabe b ZK-DVO in der damals geltenden Fas-

sung nicht gestattet war, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug für eine Fahrt nach Österreich, wo er keinen Wohnsitz hat, zu verwenden.

Es ist daher zu prüfen, ob die Bf. zur Entrichtung dieser Zollschuld herangezogen werden kann.

Gemäß Artikel 202 Absatz 3 zweiter Anstrich ZK kommen als Zollschuldner die Personen in Betracht, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln. Um als Beteiligter nach der bezogenen Gesetzesstelle als Zollschuldner herangezogen werden zu können bedarf es der Erfüllung von zwei Voraussetzungen: die Person muss objektiv das vorschriftswidrige Verbringen unterstützt haben und sie muss subjektiv vom vorschriftswidrigen Verbringen Kenntnis gehabt haben.

Nach Ansicht des Senates wird das objektive Kriterium durch die Bf. alleine dadurch erfüllt, dass sie das Fahrzeug einer in der Gemeinschaft ansässigen Person für eine Fahrt, die sich letztlich als mit den damals geltenden zollrechtlichen Vorschriften nicht in Einklang stehend erwiesen hat, zur Verfügung gestellt hat. Diese weite Auslegung wird auch gestützt durch den Wortlaut der englischen Fassung der maßgeblichen Gesetzesstelle, welche lautet „.. any person who participated in the unlawful introduction of the goods ...“. Diese Sprachfassung bestätigt, dass es auf die Art der Beteiligung nicht ankommt und somit jegliche Beteiligung erfasst wird (siehe auch Witte, Rz. 20 zu Artikel 202 ZK).

Neben der objektiven Beteiligung wird als subjektives Element positive Kenntnis vom vorschriftswidrigen Verbringen oder Wissen müssen gefordert. Dabei ist auf die Sicht des vernünftigen Beteiligten abzustellen. Ihm muss die Unkenntnis nach den objektiven, nicht fernliegenden Umständen des Einzelfalls zur Last gelegt werden können. Persönliche Unkenntnis vermag nicht gutgläubig zu machen. Im vorliegenden Fall ist der Bf. in diesem Zusammenhang vorzuwerfen, dass sie vor der verfahrensgegenständlichen Verbringung durch den Lenker L. bereits davon informiert worden war, dass dem Mieter B. die Einreise ins Zollgebiet der Gemeinschaft unter Hinweis auf die bestehenden Zollbestimmungen betreffend im Drittland zugelassener Mietfahrzeuge verwehrt worden war.

Die Bf. erfüllt somit alle Voraussetzungen, um als Beteiligte nach der oben genannten Gesetzesstelle als Zollschuldnerin verpflichtet zu werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem vorzitierten Erkenntnis betreffend die erste Einreise mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug die Durchführung des Verfahrens zur Erhebung der Zollschuld unter Hinweis auf die in diesem Verfahren anzuwendenden Bestimmungen des Artikels 239 ZK als weder zweckmäßig noch rechtmäßig erachtet und zur Begründung auf das Erkenntnis vom 19. September 2001, Zl. 2000/16/0592, verwiesen.

Angesichts der beiden vorerwähnten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ist daher zu prüfen, ob diese Rechtssprechung auch auf den verfahrensgegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Wie oben ausgeführt, kommt eine Erstattung der Abgaben nach Artikel 239 ZK in Verbindung mit Artikel 905 Absatz 1 ZK-DVO nur dann in Betracht, wenn die besonderen Umstände diese rechtfertigen und keine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt.

Alleine der Umstand, dass von den normsetzenden Instanzen der Gemeinschaft schon unmittelbar nach Inkrafttreten der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen in Österreich erkannt wurde, dass die hier zur Anwendung gelangten Bestimmungen des Artikel 719 ZK-DVO zu nicht beabsichtigten zollschuldrechtlichen Konsequenzen führen, ist als besonderer Umstand im Sinne der obigen Bestimmungen zu werten. Die Besonderheit im Beschwerdefall ist auch darin zu erblicken, dass auf Grund der Dauer der Normsetzung eine Anwendung der geänderten Bestimmungen, nach welchen gleichgelagerte Fahrten nicht zum Entstehen der Zollschuld führen, auf den Beschwerdefall nicht möglich ist. Der Senat erachtet somit im Einklang mit der vorzitierten höchstgerichtlichen Rechtssprechung die objektiven Voraussetzungen für eine Erstattung als erfüllt.

Es erhebt sich nun im Hinblick auf die Bestimmungen des Artikel 239 Absatz 1 zweiter Anstrich ZK, wonach betrügerisches Vorgehen oder offensichtliche Fahrlässigkeit erstattungsschädlich sind, die Frage, ob das subjektive Verhalten der Bf. einer Erstattung entgegen steht.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 11. November 1999 (C48/98) festgestellt, dass bei der Beantwortung der Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit im Sinne des Artikel 239 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich des Zollkodex vorliegt, insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen sind.

Mit zunehmender Schwierigkeit der Vorschriften sinkt der Grad der Fahrlässigkeit des Beteiligten. Im vorliegenden Fall ist die Komplexität der anzuwendenden Bestimmungen schon

alleine daraus zu erkennen, dass sie sogar aus Sicht der normsetzenden Instanzen der Gemeinschaft zu einem für sie nicht beabsichtigten Ergebnis in der zollschuldrechtlichen Be- trachtung geführt haben.

Hinsichtlich der Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers ist zu untersuchen, ob er im wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügt. Im streitgegenständlichen Fall handelt es sich um ein Unternehmen, welches als international tätiges Mietwagenunternehmen auch im grenzüberschreitenden Verkehr tätig ist. Dadurch, dass nach den Erfahrungen dieses Unternehmens alle an die Schweiz angrenzenden Mitgliedstaaten der Gemeinschaft ähnlich gelagerte Fälle stets als zulässig betrachtet hatten, kann ihr – nicht zuletzt auf Grund der oben aufgezeigten Komplexität der Vorschriften – kein Vorwurf gemacht werden, wenn sie die Vermietung an in der Gemeinschaft ansässige Personen generell und völlig unabhängig vom im Einzelfall vorliegenden Fahrtziel als rechtmäßig erachtet hat.

Was die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers betrifft, muss sich dieser, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen. Im vorliegenden Fall wurde die Bf. nach der erfolgten Zurückweisung des Mieters B. an der österreichischen Grenze von der Unzulässigkeit der Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung informiert. Zu der in der Folge stattgefunden widerrechtlichen Verbringung bringt die Bf. im Wesentlichen vor: "Ergänzend dazu ist festzuhalten, dass auch in der Tatsache, dass die Bf. Herrn L. als ihren Verbindungsmann genannt hat, kein Ansatz für ihre Beteiligung an dessen eigenmächtiger Handlungsweise gesehen werden kann. Seitens der Bf. wäre es Aufgabe des Herrn L. gewesen, dem betroffenen Fahrzeugmieter Hilfestellung zu leisten, dies jedoch selbstverständlich ohne dabei einen weiteren "Vorfall" mit dem Hauptzollamt Feldkirch zu riskieren. Obwohl die Bf. damals (wie heute) die vom Hauptzollamt Feldkirch im Zusammenhang mit der vorübergehenden Verwendung von Mietfahrzeugen aus Drittstaaten vertretene Rechtsansicht für unrichtig gehalten hat, hatte sie aus naheliegenden Gründen keinerlei Interesse, die Beschlagnahme des Fahrzeugs und die Vorschreibung der Abgaben zu riskieren, zumal den Organen des Hauptzollamtes Feldkirch das gegenständliche Fahrzeug bereits aus der Zurückweisung von dessen Mieter bekannt war".

Sie macht weiters geltend, dass die Verbringung des Fahrzeugs in das Zollgebiet ohne ihr Wissen und ihren Willen erfolgt sei und dass sie auch nicht von so einer eigenmächtigen Vorgangsweise des Herrn L. wissen musste.

Diese Behauptung erscheint allerdings angesichts der folgenden Umstände völlig unglaublich: Die Bf. räumt selbst ein, vom Mieter B. damals über die beim Grenzzollamt erfolgte Zurückweisung informiert worden zu sein. Sie gibt auch zu, Herrn L. eingeschaltet zu haben, um dem Fahrzeugmieter Hilfestellung zu leisten. Wodurch sonst als durch eine Überstellung des Fahrzeuges nach Österreich diese Hilfestellung erfolgen sollte, vermag jedoch nicht einmal die Bf. auszuführen.

Die Bf. war nach dem Anruf des Mieters B. mit der Tatsache konfrontiert, dass sie hinsichtlich des Fahrzeuges, welches sich nun wieder außerhalb der Gemeinschaft befand und vom Mieter nicht dem Mietvertrag entsprechend genutzt werden konnte, eine neue Disposition zu verfügen hatte. Dass sie die Entscheidung, was nun mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug weiter geschehen sollte, nicht selbst getroffen hat und diese Frage ausschließlich im Verantwortungsbereich des Herrn L. zu lösen war, ist alleine deshalb auszuschließen, weil dieser im Gegensatz zu ihr weder Eigentümer noch Vermieter war.

Obwohl der Bf. im erinstanzlichen Verfahren seitens des Hauptzollamtes Feldkirch vorgeworfen worden war, dass sie Herrn L. damit beauftragt hatte, das Fahrzeug nach Österreich zu überstellen und an Herrn B. zu übergeben, lässt sie im Berufungsverfahren jede plausible Erklärung darüber vermissen, in welcher anderen Form als eben dieser Fahrzeugüberstellung sie die durch die Zurückweisung entstandene Situation zu bereinigen gedachte. Es versteht sich von selbst, dass sich die Bf. bei der Frage, wie der Beschwerde ihres Kunden bestmöglich zu begegnen sei, nicht ausschließlich auf die Schwierigkeiten des Mieters B. zu konzentrieren hatte, sondern dass sie auch auf das weitere Schicksal des in ihrem Eigentum befindlichen Fahrzeuges Bedacht zu nehmen hatte.

Der Bf. ist es nicht gelungen, den sich aus den vorgenannten Umständen ergebenden Schluss, dass nämlich sie selbst die Überstellung des Fahrzeuges in die Gemeinschaft veranlasste, zu entkräften. Der Senat erachtet es daher als erwiesen, dass Herr L. bei der verfahrensgegenständlichen Fahrt im Auftrag der Bf. gehandelt hat.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass Herr L. mit Schreiben vom 16. September 2003 dem Senat mitgeteilt hat, das die Bf. den klaren Auftrag zur Überstellung erteilt habe. Die Bf. als Auftraggeber dieser Transaktion habe selbstverständlich von der Überstellungsfahrt und von der Übergabe an den Mieter B. Kenntnis gehabt.

Die Tatsache, dass L. im Auftrag der Bf. tätig geworden ist, ist insofern von entscheidender Bedeutung für das Schicksal der vorliegenden Beschwerde, als – wie oben ausgeführt – der Verwaltungsgerichtshof im Bezug auf die am 22. Mai 1998 durch den Mieter B. erfolgte erstmalige Einreise mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des Artikels 239 ZK ausgegangen ist. Gemäß Artikel 239 Absatz 1 erster Anstrich ZK kommt die Erstattung oder der Erlass der Einfuhrabgaben jedoch dann nicht in Betracht, wenn die Zollschuldentstehung auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen ist. Dadurch, dass die Bf. die Überstellung des Fahrzeugs in das Zollgebiet der Gemeinschaft im Wissen darüber veranlasste, dass der Mieter B. aus zollrechtlicher Sicht die Benützung des Mietwagens nicht gestattet war, ist ihr vorsätzliches Handeln vorzuwerfen. Ein allfälliger Erstattungsantrag wäre daher alleine aus diesem Grund ohne Erfolgsaussichten. Der im oben erwähnten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes festgestellte Verfahrensmangel, dass nämlich die Behörde offenkundig auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalles erkennen hätte müssen, dass eine Erstattung der Abgaben zu gewähren ist und somit im Ergebnis eine Nichterhebung der Einfuhrabgaben zu erfolgen hat, liegt daher hier nicht vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im erwähnten Erkenntnis auch festgestellt, die Behörde wäre verhalten gewesen, in dem besonders gelagerten Einzelfall den Beschwerdeführer über das Erfordernis eines gesonderten Antrages nach Artikel 239 ZK zu belehren, zumal aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers hervorgeing, dass er die Problemstellung zwar erkannte, aber offensichtlich nicht über das Wissen verfügte, solche Anträge zu stellen. Der Vorwurf eines derartigen Verfahrensmangels kann im vorliegenden Verfahren schon deshalb nicht zu Recht erhoben werden, weil die Bf. nach Erhalt dieses Erkenntnisses ohnedies einen entsprechenden Antrag hätte stellen können und es somit der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Belehrung hier nicht mehr bedurfte.

Der vorliegende Fall ist daher – was die Erstattung der Abgaben anbelangt – völlig anders zu bewerten, als die erste Einreise, die der erwähnten höchstgerichtlichen Entscheidung zu grunde lag.

Hinsichtlich der zollschuldrechtlichen Würdigung ist darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht des erkennenden Senates die oben erwähnte Entscheidung des Berufungssenates IV der Region Linz bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich mit Sitz in Linz vom 14. Dezember 1999,

wonach die Zollschuld im vorliegenden Fall für die Bf. gemäß Artikel 203 ZK entstanden sei, keine Bindungswirkung für den Unabhängigen Finanzsenat zu entfalten vermag:

Dies alleine deshalb, weil keine Identität der Sache vorliegt. Während der Berufungssenat IV davon ausgeht, dass für den Lenker L. als Verfahrensinhaber und für die Bf. als dessen Auftraggeberin die Zollschuld erst zum Zeitpunkt der bereits innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft erfolgten Übergabe des Fahrzeuges von L. an B. entstanden ist, erachtet es der erkennende Senat wie oben ausführlich dargelegt, im Gegensatz dazu als erwiesen, dass die Zollschuld bereits früher, nämlich zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung entstanden ist. Werden bei einem Einfuhrvorgang nacheinander verschiedene Einfuhrzollschuld-Entstehungstatbestände verwirklicht, die eine Einfuhrzollschuld in voller Höhe entstehen lassen, verdrängt der erste die nachfolgenden Tatbestände. Ist eine Zollschuld einmal entstanden, sind nachfolgende Handlungen oder Unterlassungen zollschuldrechtlich unerheblich (siehe Witte, Rz. 11 zu Vor Artikel 201 ZK). Davon abgesehen ist die Bestimmung des § 289 Absatz 3 BAO, wonach im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen abändern aufheben oder ersetzen, die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden sind, gemäß § 323 Absatz 11 zweiter Satz BAO nur auf Berufungsentscheidungen anwendbar, die am 1. Jänner 2003 oder später erlassen worden sind. Aus der zitierten Bestimmung lässt sich daher keine Bindungswirkung auf die bereits am 14. Dezember 1999 erlassene Berufungsentscheidung ableiten.

Zum Vorbringen, dass die Abgabenerhebung auf eine unrichtige Auslegung des Artikels 719 ZK-DVO beruhe, wird neuerlich auf das oben erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, in welchem ebenfalls festgestellt wurde, dass der Mieter B. die Voraussetzungen der zitierten Gesetzesnorm nicht erfüllt hat.

Der Senat erachtet die Einwände der Bf. gegen die Ausführungen in der Begründung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung insofern als berechtigt, als sie teilweise im Widerspruch zum Spruch steht. Dieser Mangel ist jedoch durch die Begründung der vorliegenden Entscheidung behoben.

Dem Anbringen der Bf. auf Anwendung der Bestimmung des Artikels 212a ZK konnte deshalb nicht näher getreten werden, weil es nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die erste Einreise zu einer vollständigen Erstattung der Abgaben und daher auch nicht zu einem Statuswechsel im Sinne des Artikels 866 ZK-DVO gekommen ist. Die Anwendung der Rückwarenprivilegien kommt daher nicht in Betracht.

Die Bf. vermag auch mit ihrer Argumentation, der (behauptete) Verstoß gegen die grundlegende Verfahrensbestimmung des § 113 BAO durch das einschreitende Organ des Grenzollamtes sei ursächlich für die Entstehung der Abgabenschuld gewesen, alleine deshalb nichts zu gewinnen, weil sie nicht einmal in der Lage ist darzulegen, auf Grund welcher Umstände der betreffende Zollbeamte erkennen hätte sollen, dass der Lenker L. wie behauptet der Hilfestellung der Behörde bedurft hatte. Der grenzüberschreitende Personenverkehr ist dadurch geprägt, dass sich – unter anderem zur Vermeidung von langen Grenzwartezeiten – allfällige Kontrollen auf Stichproben beschränken. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass der Fahrer damals vom Zollbeamten durchgewunken worden ist. Im Zollverfahren ist der Anmelder dafür verantwortlich, dass die jeweils zu erfüllenden Verfahrensvoraussetzungen vorliegen (Witte, Rz 27 zu Artikel 204 ZK). Folgte man der Verantwortung der Bf. würde diese Verantwortung unzulässigerweise auf die Zollbehörde übertragen. Dem Lenker, der von der vorhergehenden Zurückweisung Kenntnis hatte und dem die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen seitens des Zollamtes mitgeteilt worden waren, war es daher durchaus zuzumuten, sich über die Zulässigkeit der Einreise mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug beim Zollorgan konkret zu erkundigen. Dass er dies nicht getan hat kann keinesfalls dem dienstverrichtenden Beamten beim Grenzollamt angelastet werden.

Aus dem selben Grund kann auch dem Einwand nicht gefolgt werden, die Behörde hätte dem Lenker L. als Rechtsunkundigen eine besondere Hilfestellung zukommen lassen müssen.

Mit ihrem Einwand, das Zollorgan habe dadurch, dass es dem Einreisenden nicht aufgeklärt habe, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, übersieht die Bf., dass der Lenker L. ohnedies bereits vor der Einreise schriftlich über die maßgeblichen Bestimmungen informiert worden ist. Die Tatsache, dass er sich trotz dieser für ihn offenkundigen Bedenken hat durchwinken lassen, deutet eher auf den Versuch hin, die ihm bekannten Zollbestimmungen zu umgehen. Das rechtswidrige Passieren der Zollstelle ist daher dem Lenker und der Bf. anzulasten. Zu dem von der Bf. behaupteten Verstoß gegen die Grundsätze von Treu und Glauben durch die Zollbehörde ist es dadurch keinesfalls gekommen.

Der Senat erachtet es zusammenfassend als erwiesen, dass anlässlich der Einreise durch den Lenker L. mit dem verfahrensgegenständlichen Fahrzeug die Voraussetzungen für eine Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung gemäß Artikel 232 Absatz 1 Buchstabe b ZK-DVO durch eine Willensäußerung nicht vorlagen. Das streitgegenständliche Fahrzeug gilt daher im Sinne des Artikels 234 Absatz 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht. Für die Bf., die über die Verbringung und die dagegen bestehenden zollrechtlichen Bedenken Kenntnis

hatte, entstand daher gemäß Artikel 202 Absatz 3 zweiter Anstrich ZK die Zollschuld als Beteiligte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 20. November 2003