

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Doralt Seist Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 4. Juli 2003, GZ. 100/55085/2002-1, betreffend Zollschuld, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Am 13. Februar 2002 wurde auf Antrag der Bf. als Hauptverpflichteter mit Versandanmeldung T1, Nr. 226/000, beim Zollamt Wiener Neustadt als Abgangsstelle ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren für 371 Kartons Textilien eröffnet. Als

Bestimmungsstelle war "Berg/Kittsee" angegeben. Die Frist für die (Wieder-) Gestellung wurde mit 21. Februar 2002 festgesetzt. Die Sendung war laut Feld 8 der Versandanmeldung für einen in Polen ansässigen Empfänger (G. mit Sitz in P., u.) bestimmt.

Da die Abgangsstelle innerhalb der vorgesehenen Frist das den Nachweis für die ordnungsgemäße Beendigung des Versandverfahrens bildende Exemplar 5 der oben genannten Versandanmeldung nicht erhielt, leitete es Ermittlungen ein, um den Verbleib der Sendung zu eruieren. Zu diesem Zweck forderte es die Bf. mit Schreiben vom 15. Juni 2002 gem. Art. 365 Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) auf, innerhalb einer Frist von drei Wochen den Nachweis über die Beendigung des Verfahrens zu erbringen bzw. über den Verbleib der Sendung Auskunft zu erteilen oder allfällige Änderungen der Bestimmungsstelle oder der Durchgangszollstelle bekannt zu geben. Nach Anführung der Bestimmungen des Art. 365 Abs. 2 und 3 ZK-DVO (Art. 39 Abs. 2 und 3 der Anlage I des Übereinkommens über ein gemeinsames Versandverfahren) wurde der Bf. noch mitgeteilt, dass sie als Hauptverpflichtete gem. Art. 203 bzw. 204 ZK (Art. 114 und 115 der Anlage I des Übereinkommens über ein gemeinsames Versandverfahren) als Zollschuldnerin in Betracht komme, falls der Nachweis für die Beendigung des Versandverfahrens nicht erbracht werden könne. Für diesen Fall wurde die Bf. auch ersucht, den Ort (das Land), an dem der Tatbestand eintrat, der die Zollschuld entstehen ließ, bzw. den Ort (das Land) an dem Zollbehörden feststellten, dass die Ware sich in einer Lage befand, die eine Zollschuld hatte entstehen lassen, mitzuteilen.

Mit Eingabe vom 2. Juli 2002 legte die Bf. eine Eingangsbescheinigung (Trennabschnitt auf der Rückseite des Exemplars 5 der Versandanmeldung) vor, welche Unterschrift und Stempel des deutschen Hauptzollamtes Frankfurt/Oder mit der Nummer xy und dem Datum 20. Februar 2002 trug.

Daraufhin richtete die Abgangsstelle am 27. September 2002 eine Suchanzeige (TC 20) an das Hauptzollamt Frankfurt/Oder.

Das Hauptzollamt Potsdam als Zentralstelle für das Such- und Mahnverfahren antwortete (eingelangt bei der Abgangsstelle am 16. Oktober 2002), dass die Sendung nicht gestellt und auch der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt wurde, über den Verbleib der Sendung mithin nichts in Erfahrung gebracht werden konnte. Das Hauptzollamt Potsdam vermerkte ergänzend zum Feld IV der Suchanzeige, dass das EG-Dienstsiegel Nr. xy nur in der Zeit vom 13. November 1995 bis 18. November 1997 im Einsatz war und der Verdacht auf Stempelfälschung bestehe.

Das Hauptzollamt Wien machte gegenüber der Bf. mit Bescheid vom 4. November 2002, ZI. 100/55085/2002, eine gem. den Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich und 96 Abs. 1 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 3.981,97 Euro an Zoll und 7.248,92 Euro an Einfuhrumsatzsteuer geltend und schrieb ihr eine Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollIR-DG in der Höhe von 456,63 Euro vor.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Erledigung des Versandverfahrens sei bislang unterblieben. Die Versandscheinware sei der Bestimmungsstelle nicht gestellt und daher der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Die Bf. als Hauptverpflichtete habe die im Art. 96 Abs. 1 ZK normierten Bedingungen, nämlich die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist und unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu gestellen, nicht erfüllt und somit die Verpflichtungen aus der Inanspruchnahme des gemeinschaftlichen/gemeinsamen Versandverfahrens nicht eingehalten; sie sei somit Zollschulnerin im Sinne des Art. 203 Abs. 3 letzter Anstrich ZK. Die Heranziehung als Zollschuldnerin sei insbesondere aufgrund des Umstandes erfolgt, wonach sich das Unternehmen gewerbsmäßig auch mit der Ausstellung von Versandscheinen im Versandverfahren befasse und demzufolge als Hauptverpflichtete jene Sorgfalt hätte vermissen lassen, die für eine ordnungsgemäße Erledigung des beantragten Zollverfahrens verlangt werden müsse.

Die vorgelegte Kopie des T1-Trennabschnittes könne als Gestellungsnachweis nicht anerkannt und vom Hauptzollamt Frankfurt/Oder nicht verifiziert werden, da das EG-Dienstsiegel Nr. xy nur in der Zeit vom 13. November 1995 bis 18. November 1997 im Einsatz gewesen wäre.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bf. mit Schreiben vom 21. November 2002 (ergänzt mit Schreiben vom 5. Februar 2003) fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Waren entgegen dem Vorbringen des Hauptzollamtes Wien tatsächlich dem Hauptzollamt Frankfurt/Oder gestellt worden seien, was der übersandte Trennabschnitt bewiesen hätte. Ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung liege daher nicht vor.

Die Bf. hätte auch bei richtiger Ausübung des in Art. 213 ZK eingeräumten Auswahlermessens nicht zur Abgabenentrichtung herangezogen werden dürfen. Bei Ausübung des Auswahlermessens müsse geprüft werden, wer der Zollschuld am nächsten stehe. Dabei sei auch der Grad der Verfehlung zu beachten. Soweit mehrere Zollschuldner bekannt seien, seien diese grundsätzlich in der Reihenfolge ihrer Auflistung im Zollkodex in Anspruch zu

nehmen, also zunächst die Handelnden vor den Teilnehmern und Erwerbern sowie (zuletzt) der Verfahrensinhaber (Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Rz 7 zu Art. 213).

Die Zollbehörde hätte daher zunächst feststellen müssen, wer die Ware der zollamtlichen Überwachung tatsächlich entzogen habe oder an der Entziehung beteiligt gewesen sei und zunächst diese Personen und jedenfalls auch den Empfänger vor der Bf. in Anspruch nehmen müssen. Der belannten Behörde sei sowohl der Empfänger als auch jene Gesellschaft bzw. deren Fahrer bekannt gegeben worden, der die Waren vom Lager der Bf. abgeholt hätte. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Bf. an einer allfälligen Entziehung keinerlei Verschulden trafe. Die Bf. sei von der SC. mündlich mit der Lagerung der gegenständlichen Waren beauftragt worden. Die Waren seien auftragsgemäß an die A. ausgefolgt worden. Die Bf. hätte vom Fahrer eine Verpflichtungserklärung unterfertigen lassen und dieser jeweils eine Kopie des Reisepasses beigefügt. Am 28. Februar 2002 habe die Bf. von der D. die zollamtlich bestätigten T1-Abschnitte im Original retour erhalten. Die Bf. hätte daher sämtliche sie treffenden Sorgfaltspflichten eingehalten, sodass ihr kein Verschulden an einer allfälligen Entziehung zur Last gelegt werden könne.

Das Hauptzollamt Wien wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2003, ZI. 100/55085/2002-1, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die gem. § 85c Abs. 1 ZollR-DG fristgerecht erhobene Beschwerde vom 4. August 2003, mit der auch die Eingangsbescheinigung im Original vorgelegt wurde. In deren Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Empfangsbescheinigung als entsprechender Gestellungs nachweis im Sinne des Art. 365 ZK-DVO, jedenfalls aber als Alternativnachweis im Sinne dieser Bestimmung als ausreichend qualifiziert hätte werden müssen.

Soweit das Hauptzollamt Wien behauptet, der darauf befindlichen Stempel sei gefälscht, werde dies bestritten und das Hauptzollamt Wien diesbezüglich auf seine Beweislast verwiesen. Zwischenzeitlich habe die Bf. auch den ausführenden Frächter, den Auftraggeber und die Ladestelle angeschrieben und um Übersendung weiterer Originalnachweise der Gestellung ersucht; die Vorlage weiterer Nachweise bleibe daher vorbehalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid sei der Bf. auch Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht vorgeschrieben worden:

Die Waren seien tatsächlich nicht in Österreich in Verkehr gebracht worden, sondern jeweils – wie nachgewiesen – in das EU-Ausland ausgeführt worden: Eine Einfuhr der Waren nach Österreich liege daher nicht vor, sodass aus diesem Grunde schon Einfuhrumsatzsteuer nicht vorgeschrieben werden könne.

Darüber hinaus sei die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer auch systemwidrig und sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Zweck der Einfuhrumsatzsteuer ergebe sich aus dem Bestimmungslandprinzip, also aus der Aufgabe der Umsatzsteuer, den Verbrauch im Inland zu besteuern (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 6. Auflage (1998) 359, 404). Das Bestimmungslandprinzip solle sicherstellen, dass der Konsument importierter Waren die gleiche Steuerbelastung zu tragen habe wie der Konsument heimischer Waren (bzw. der importierende Unternehmer den gleichen Steuersatz anzuwenden habe wie der heimische Unternehmer). Weiters solle sichergestellt werden, dass das Umsatzsteueraufkommen dem Staat zufließe, in dem der Verbrauch stattfinde.

Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei daher nur in jenen Fällen sachgerecht, in denen Waren aus einem Drittstaat nach Österreich gelangen und hier in den Wirtschaftskreislauf (etwa in den zollrechtlich freien Verkehr) überführt werden sollen.

Im gegenständlichen Fall habe die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer jedoch nicht der Sicherstellung des dargestellten Bestimmungslandprinzips gedient, weil die Waren aus Österreich und der EU ausgeführt worden seien.

Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei im gegenständlichen Fall daher systemwidrig. Die Bf. werde in dieser Hinsicht zudem ohne sachlich gerechtfertigten Grund gleich behandelt wie jemand, der die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt habe.

Der Bescheid behandle daher Fälle, die wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich aufweisen, gleich und verstöße daher auch gegen den Gleichheitsgrundsatz (VfSlg 8217, 8806, 13.558, 13.965; Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht, 9. Auflage, (2000) 1347).

Da die Bf. die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer weder selbst als Vorsteuer absetzen noch auch weiter verrechnen könne, nehme die Einfuhrumsatzsteuer darüber hinaus den Charakter einer Geldstrafe an. Damit werde die Bf. ohne sachlich gerechtfertigten Grund nicht nur so behandelt, als hätte sie die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, sie werde gegenüber diesen Fällen sogar schlechter behandelt.

Darüber hinaus seien die jeweiligen Empfänger vorsteuerabzugsberechtigt, sodass aus diesem Grund eine Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer nicht rechtmäßig sei.

Die Beschränkung der Nachsicht gem. § 72 ZollIR-DG von der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer auf Vorschreibungen gem. Art. 220 ZK und Art. 201 ZK sei überdies sachlich nicht gerechtfertigt und verfassungswidrig: Es sei kein sachlich gerechtfertigter Grund vorhanden, in Fällen wie diesen einem Unternehmen in Österreich, das nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, Einfuhrumsatzsteuer vorzuschreiben, obwohl die Ware selbst im Inland nicht in Verkehr gebracht worden sei und somit – mangels Berechtigung zum

Vorsteuerabzug – Einfuhrumsatzsteuer als endgültige Steuer einem österreichischen Unternehmen für nicht im Inland eingeführte Ware vorgeschrieben werde.

Nach Art. 203 ZK seien neben dem Hauptverpflichteten (unter anderem) auch jene Personen Zollschuldner, die die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen hätten und die an der Entziehung beteiligt gewesen wären.

Sei das - hier bestrittene - Vorbringen des Hauptzollamtes Wien richtig, dass die Waren nicht gestellt, ja sogar gefälschte Zollstempel verwendet worden seien, so liege strafbares Verhalten vor. Bei mehreren in Betracht kommenden Zollschuldern habe das Hauptzollamt Wien nach dem gebundenen Ermessen bei der Auswahl der Zollschuldner vorzugehen; hierbei sei primär die Abgabenforderung jenen Personen vorzuschreiben, die ein Verschulden an der Abgabenvorschreibung träfe, im vorliegenden Fall also jenen Unternehmen und Personen, die die Ware tatsächlich entzogen, bzw. dem Hauptzollamt nicht gestellt, bzw. den eingezogenen Zollstempel verwendet oder den Zollstempel gefälscht hätten. Ein Verschulden dieser Personen wiege um ein Vielfaches schwerer als die bloße verschuldensunabhängige Haftung des Hauptverpflichteten: Bei richtiger Ermessensausübung hätte das Hauptzollamt Wien die Abgaben doch nicht der Bf., sondern dem jeweils die Waren tatsächlich entziehenden Personen oder Unternehmen vorschreiben müssen.

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

Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen gem.

Art. 37 Abs. 1 Zollkodex (ZK), 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, S. 1) vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden.

Sie bleiben gem. Art. 37 Abs. 2 ZK so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1 ZK, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wieder ausgeführt oder nach Artikel 182 ZK vernichtet oder zerstört werden.

Gem. Art. 91 Abs. 1 Buchstabe a ZK können im externen Versandverfahren Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden.

Nach Abs. 2 Buchstabe a der bezeichneten Gesetzesstelle erfolgt die Beförderung nach Abs. 1 im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren.

Der Hauptverpflichtete ist gem. Art. 96 Abs. 1 ZK der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

- a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen;
- b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

Nach Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle ist unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1 ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen.

Gem. Art. 92 Abs. 1 ZK endet das externe Versandverfahren und sind die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

Die Zollbehörden erledigen nach Art. 92 Abs. 2 ZK das externe Versandverfahren, wenn für sie auf der Grundlage eines Vergleichs der der Abgangszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben mit den der Bestimmungszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben ersichtlich ist, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet ist.

Gem. Art. 361 Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 (ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993, S.1) sind die Waren der Bestimmungsstelle unter Vorlage der Exemplare Nrn. 4 und 5 der Versandanmeldung zu gestellen.

Die Bestimmungsstelle trägt gem. Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle die Exemplare Nrn. 4 und 5 der Versandanmeldung ein und vermerkt darauf das Ankunftsdatum und das Ergebnis ihrer Prüfung.

Zum Nachweis der Beendigung des Versandverfahrens gem. Art. 365 Abs. 2 ZK-DVO versieht die Bestimmungsstelle gem. Art. 361 Abs. 3 ZK-DVO jedes zusätzliche Exemplar Nr. 5 und jede Kopie des Exemplars Nr. 5 der Versandanmeldung, auf der der Vermerk "Alternativnachweis" angebracht ist, mit ihrem Sichtvermerk.

Die Bestimmungsstelle stellt gem. Art. 362 Abs. 1 ZK-DVO der Person, die die Exemplare Nrn. 4 und 5 einer Versandanmeldung vorlegt, auf Antrag eine Eingangsbescheinigung aus. Der Vordruck muss gem. Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle dem Muster in Anhang 47 zur ZK-DVO entsprechen. Die Eingangsbescheinigung kann jedoch auch unter Verwendung des Feldes unten auf der Rückseite des Exemplars Nr. 5 der Versandanmeldung ausgestellt werden.

Nach Art. 362 Abs. 3 ZK-DVO ist die Eingangsbescheinigung vorher vom Beteiligten auszufüllen. Sie darf neben dem der Bestimmungsstelle vorbehaltenen Teil auch andere, die WarenSendung betreffende Angaben enthalten. Die Eingangsbescheinigung kann nicht als Nachweis für die Beendigung des Versandverfahrens im Sinne des Art. 365 Abs. 2 ZK-DVO verwendet werden.

Nach Art. 4 Nr. 19 ZK ist Gestellung die Mitteilung an die Zollbehörden in der vorgeschriebenen Form, dass sich die Waren bei der Zollstelle oder an einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort befinden.

Geht das Exemplar Nr. 5 der Versandanmeldung nicht innerhalb von zwei Monaten nach Annahme der Versandanmeldung bei den Zollbehörden des Abgangsmitgliedstaats ein, so benachrichtigen diese gem. Art. 365 Abs. 1 ZK-DVO den Hauptverpflichteten und fordern ihn auf, den Nachweis für die Beendigung des Verfahrens zu erbringen.

Der in Absatz 1 genannte Nachweis kann gem. Art. 365 Abs. 2 ZK-DVO durch Vorlage einer von den Zollbehörden anerkannten Bescheinigung der Zollbehörden des Bestimmungsmitgliedstaats erbracht werden, die Angaben zur Identifizierung der betreffenden Waren enthält und aus der hervorgeht, dass die Waren bei der Bestimmungsstelle oder, in Fällen nach Artikel 406 ZK-DVO, bei einem zugelassenen Empfänger gestellt worden sind. Ein gemeinschaftliches Versandverfahren gilt nach Absatz 3 der bezeichneten Gesetzesstelle ebenfalls als beendet, wenn der Hauptverpflichtete ein von den Zollbehörden anerkanntes Zollpapier über den Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung der Waren in einem Drittland oder eine Abschrift oder Fotokopie dieses Zollpapiers vorlegt, das Angaben zur Identifizierung der betreffenden Waren enthält. Abschriften und Fotokopien dieses Papiers müssen von der Stelle, die das Original mit ihrem Sichtvermerk versehen hat, oder von einer Behörde des betreffenden Drittlandes oder eines der Mitgliedstaaten beglaubigt sein.

Gem. Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Die Zollschuld entsteht nach Art. 203 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Zollschuldner nach Absatz 3 der bezeichneten Gesetzesstelle 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 einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Die Zollschuld entsteht gem. Art. 215 Abs. 1 ZK an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt (erster Gedankenstrich); oder, wenn dieser Ort nicht bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen (zweiter Gedankenstrich); oder, wenn die Ware in ein noch nicht erledigtes Zollverfahren übergeführt worden ist und der Ort innerhalb einer gegebenenfalls nach dem Ausschussverfahren festgelegten Frist weder nach dem ersten noch nach dem zweiten Gedankenstrich bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Ware in das betreffende Verfahren übergeführt oder im Rahmen dieses Verfahrens in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden ist (dritter Gedankenstrich).

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte die Bf. mit Schreiben vom 23. Jänner 2004 unter Bezugnahme auf ihre Berufungsergänzung vom 5. Februar 2003 die darin angeführte zollrechtliche Verpflichtungserklärung des Fahrers samt der erwähnten Reisepasskopie vorzulegen, die derzeitige Adresse des Fahrers anzugeben und die Umstände des Beförderungsvorganges unter Anführung der beteiligten Personen darzulegen.

Die Bf. legte daraufhin mit Eingabe vom 28. Jänner 2004 die Verpflichtungserklärung des Fahrers S. sowie eine Reisepasskopie vor. Gleichzeitig brachte die Bf. vor, dass sie nur mit der Verzollung beauftragt worden sei, nicht aber mit dem Transport. Die Bf. stehe daher auch hinsichtlich der Durchführung des Transportes mit der A. (Transporteur) in keiner Vertragsbeziehung und es sei ihr kein Einfluss auf die Auswahl dieses Unternehmens zugestanden. Ihr sei nicht bekannt, wie der Transport im Einzelnen durchgeführt wurde und welche Wohnadresse der Fahrer habe.

Die Waren wären bei der SC. zum Transport durch den Frächter abzuholen gewesen.

Sowohl über das Vermögen der A. als auch über das Vermögen der SC. wurde zwischenzeitlich ein Konkursverfahren eröffnet.

Der Zollkodex selbst definiert den Begriff des Entziehens nicht. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) umfasst der Begriff der Entziehung im Sinne des Artikels 203 ZK jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Artikel 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird. (EuGH vom 1.2.2001, Rs C-66/99, "Wandel"; 11.7.2002, Rs C-371/99, "Liberexim"; 12.2.2004, Rs C-337/01).

Dem Vorbringen der Bf., die vorgelegte Eingangsbescheinigung hätte als Gestellungs nachweis im Sinne des Art. 365 ZK-DVO oder aber als Alternativnachweis im Sinne dieser Bestimmung als ausreichend qualifiziert werden müssen, kann nicht gefolgt werden, da die Eingangsbescheinigung dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des Art. 362 Abs. 3 letzter Satz ZK-DVO zufolge nicht als Nachweis für die Beendigung des Versandverfahrens im Sinne des Art. 365 Abs. 2 ZK-DVO verwendet werden kann.

Im Hinblick auf die Voraussetzung der Erteilung einer Eingangsbescheinigung nach Art. 362 Abs. 1 ZK-DVO, nämlich lediglich die Vorlage der Exemplare Nrn. 4 und 5 der Versandanmeldung bei der Bestimmungsstelle, kann diese auch nicht als Indiz der erfolgten Gestellung gewertet werden.

Wie das deutsche Zollkriminalamt, Bergisch Gladbacher Str. 837, 51069 Köln, in Beantwortung eines Amtshilfeersuchens des Unabhängigen Finanzsenates am 14. September 2004, GZ. III 1/1-Z 4677 B-30/04, im Übrigen mitgeteilt hat, konnte nach kriminalwissenschaftlicher Untersuchung des Stempelabdruckes auf der vorgelegten Eingangsbescheinigung mit Bestimmtheit festgestellt werden, dass es sich um eine Fälschung handelt.

S., welcher nach den Angaben der Bf. in ihrer Berufungsergänzung vom 5. Februar 2003 als Fahrer die Waren vom Lager der Bf. abgeholt hätte, gab in seiner Einvernahme als Zeuge am 29. April 2004 an, dass er von der A. lediglich damit beauftragt worden sei, die Ladung durchzuführen und die gesamten Zolldokumente zu übernehmen. Der tatsächliche Transport sei aber von einem anderen Fahrer der A. durchgeführt worden, welcher wiederum unterschreiben habe müssen, dass er die Ladung für den Transport übernommen hätte. Ihm sei nicht mehr in Erinnerung, wer tatsächlich den Transport übernommen hätte, was er im Übrigen auch nicht zu bestimmen gehabt hätte.

Auf Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates teilte das polnische Ministerium für Finanzen mit Schreiben vom 21. Mai 2004, GZ. DC-TR-8610/5080-35/1031/BG/04, mit, dass das

Versandverfahren nicht beim polnischen Zollamt in P. beendet worden sei. Das Unternehmen G. (welches nach den Angaben in der Versandanmeldung die Waren erhalten sollte) scheine in der dortigen zollamtlichen Datenbank nicht auf. Zwar sei ein derartiges Unternehmen in der polnischen Stadt P. registriert, dieses habe jedoch seinen Geschäftssitz nicht an der (in der Versandanmeldung) angeführten Adresse. Angesichts der angeführten Ermittlungsergebnisse, bestehe im gegenständlichen Fall der Verdacht einer Unregelmäßigkeit.

Die Bf. konnte im bisherigen Verfahren auch keine Nachweise für die Beendigung des Versandverfahrens gem. Art. 365 Abs. 2 und 3 ZK-DVO vorlegen.

Nach der vorliegenden Beweislage ist somit die Wiedergestellung bei einer Bestimmungsstelle unterblieben. Hinsichtlich der mit Versandschein T1, WE-Nr. 226/000, beim Zollamt Wiener Neustadt zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren abgefertigten Waren ist durch das Unterbleiben der Wiedergestellung die Eingangsabgabenschuld gem.

Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG entstanden, weil damit der Zugang zu den unter zollamtlicher Überwachung stehenden Waren verhindert wurde und die Bestimmungsstelle die vollständige und unveränderte Gestellung nicht mehr überprüfen konnte, mithin das Versandverfahren nicht gem. Art. 92 Abs. 1 ZK ordnungsgemäß beendet wurde.

Die Bf. hatte als Hauptverpflichtete die Verpflichtungen einzuhalten, die sich aus der Inanspruchnahme des gegenständlichen Versandverfahrens ergaben, nämlich die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen sowie die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten (Art. 96 Abs. 1 ZK). Sie ist daher Zollschuldnerin gem. Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK.

Die Bf. beantragte die Einvernahme des M. als Zeugen zum Beweis, dass weder er noch ein anderer Mitarbeiter der Bf. darüber informiert worden sei, dass der auf dem T1 verwendete Stempel gefälscht oder unautorisiert verwendet wurde sowie, dass weder er noch ein anderer Mitarbeiter der Bf. darüber informiert worden sei, dass der betreffende Stempel eingezogen wurde.

Von der Aufnahme des beantragten Beweises war gem. § 183 Abs. 3 BAO abzusehen, da die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich ist und auch nicht mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-) erhebliche Tatsache zu gewinnen (VwGH 28.6.1995, 93/16/0116). Eine Aufklärung wesentlicher Sachverhaltselemente durch die Zeugeneinvernahme ist aufgrund des Beweisthemas auszuschließen. Im Übrigen wird in der Begründung des Bescheides vom 4. November 2002, Zi. 100/55085/2002, als auch in der

angefochtenen Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass der mit 20. Februar 2002 bestätigte T1-Trennabschnitt als Gestellungsnachweis nicht anerkannt werden konnte, da das EG-Dienstsiegel Nr. xy nur in der Zeit vom 13. November 1995 bis 18. November 1997 zollbehördlich verwendet worden war. Ebenso wurden der Bf. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. September 2004 die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht, so auch der Bericht des deutschen Zollkriminalamtes vom 14. September 2004, GZ. III 1/1-Z 4677 B-30/04, hinsichtlich der Fälschung des EG-Stempelabdruckes auf der vorgelegten Eingangsbescheinigung.

Ist aber die unter Beweis zu stellende Tatsache bei der Abgabenbehörde offenkundig, sind diesbezügliche Beweisanträge ebenfalls abzulehnen (Ritz, BAO-Kommentar, 2. Auflage, § 183, Rz 3).

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gem. Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet.

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Art. 213, Rz 3). Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar.

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in bezug auf die berechtigten Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, § 20, RZ 6f).

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabenforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Nach der sich nunmehr darstellenden Sach- und Rechtslage war somit im Beschwerdefall die Heranziehung der Bf. im Hinblick auf die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der allenfalls in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldner A. und SC. zwingend geboten. Ein Ermessensspielraum liegt aber auch insofern nicht vor, weil im

---

bisherigen Verfahren keine weiteren Zollschuldner als Gesamtschuldner ermittelt werden konnten; so blieb trotz umfangreicher Ermittlungen offen, wer die Waren tatsächlich der zollamtlichen Überwachung entzogen hat.

Darüber hinaus ergeben sich bei der Inanspruchnahme des Hauptverpflichteten im Versandverfahren bei Vorliegen eines Gesamtschulderverhältnisses folgende Besonderheiten: Gem. Art. 203 Abs. 3, vierter Anstrich ZK ist gegebenenfalls jene Person Zollschuldner, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Für die Zollschuldnerschaft kommt es dabei weder auf ein Verschulden des Pflichteninhabers an, noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um das Entziehen. Ausreichend ist allein die Verfahrensinhaberschaft. Dadurch wird der Hauptverpflichtete, der selbst keine eigene Pflichtverletzung begangen oder eine Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, für fremdes Handeln als Schuldner in Anspruch genommen, ohne dass es auf irgendein Verschulden ankommt. Entscheidend ist allein die Verfahrensinhaberschaft, da es nicht um Strafbarkeit sondern um Verantwortlichkeit geht, kann jemand auch ohne persönliche Pflichtverletzung in Anspruch genommen werden. Wegen dieser Zollschuldnerstellung kann im Einzelfall vielfach offen gelassen werden, wer tatsächlich entzogen hat (Witte, Zollkodex, 3. Auflage, Art. 203, Rz 20). Nach Ansicht des deutschen Bundesfinanzhofs bedarf es wegen der besonderen Garantenstellung des Hauptverpflichteten für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens keiner näheren Begründung, wenn dieser als einer von mehreren Gesamtschuldnern wegen Entziehens von Waren aus dem Versandverfahren in Anspruch genommen wird (BFH 13.3.1997, VII R 65/96).

Nach wie vor ist das besondere Verhältnis zwischen dem Hauptverpflichteten und der Zollbehörde dadurch gekennzeichnet, dass ihm die unter zollamtlicher Überwachung stehenden Waren zur Beförderung anvertraut werden und er als Gegenleistung die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens - einschließlich des damit verbundenen Risikos, als Abgabenschuldner auch für fremdes Fehlverhalten einstehen zu müssen, - übernimmt.

Die Bf. hat somit auch für ein Verschulden derjenigen einzutreten, welcher sie sich zur Durchführung des Versandverfahrens bedient hat. Dies gilt unabhängig davon, welche Sorgfalt sie bei deren Auswahl hat walten lassen bzw. ob und welche Vertragsbeziehungen mit diesen Personen bestanden.

Aus den angeführten Gründen kann daher dem Vorbringen der Bf., die Abgaben wären primär jenen Personen, die ein Verschulden trifft, vorzuschreiben gewesen, nicht gefolgt werden.

Zum Vorbringen der Bf. hinsichtlich der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer ist vorweg festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde zweiter Instanz an ordnungsgemäß kundgemachte Verordnungen und Gesetze gebunden ist. Es obliegt dieser Behörde daher nicht, über die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes oder die Gesetzesmäßigkeit einer Verordnung zu befinden. Eine weitergehende Erörterung der von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere auch hinsichtlich der Bestimmung des § 72a ZollR-DG (welche im Beschwerdefall nicht zur Anwendung kam) konnte daher unterbleiben.

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

Das im § 1 ZollR-DG 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 Anwendungsbereites, 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.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 3 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994 (UStG), unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus einem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Nach § 1 Abs. 2 UStG ist Inland das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist.

Gem. § 26 Abs. 1 erster Satz UStG gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr.

Nach Abs. 3 der bezeichneten Gesetzesstelle sind die Hauptzollämter für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

Gem. Art. 4 Nr. 10 ZK sind Einfuhrabgaben

- Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren
- bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind

Nach Art. 4 Nr. 9 ZK ist Zollschuld die Verpflichtung einer Person, die für eine bestimmte Ware im geltenden Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Einfuhrabgaben (Einfuhrzollschuld) oder Ausfuhrabgaben (Ausfuhrzollschuld) zu entrichten.

Das gemeinschaftliche Zollrecht, soweit es sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, gilt gem. § 2 Abs. 1 ZollIR-DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben, sohin auch für die Einfuhrumsatzsteuer, die nach § 26 Abs. 3 UStG von den Hauptzollämtern zu erheben ist. Die Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich daher bereits aus § 2 Abs. 1 ZollIR-DG. § 26 Abs. 1 UStG wiederholt diese Anordnung.

Art. 23 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (6. MWSt-RL) überlässt den Mitgliedstaaten die nähere Regelung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer. Insoweit ist die Anwendung zollrechtlicher Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unproblematisch (siehe auch Ruppe UStG 1994, 2. Auflage, § 26 Tz 3-7).

Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt daher weitgehend nicht im UStG, vielmehr sind die Vorschriften über die Zölle sinngemäß heranzuziehen. Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld (Ruppe UStG 1994, 2. Auflage, § 1 Tz 440). Aus verfassungsrechtlicher Sicht begegnet die sinngemäße Anwendung zollrechtlicher Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer im Hinblick auf die in Art. 235 ff ZK (Art 877 ff ZK-DVO) vorgesehenen Möglichkeiten der Erstattung und des Erlasses von Einfuhr- bzw. Eingangsabgaben keinen Bedenken (VfGH 4.10.2004, B 499/04, B 921-928/04).

Zu den zollrechtlichen Vorschriften zählen auch die im Titel VII, Kapitel 2 des Zollkodex geregelten gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld, so auch Art. 203 ZK, der auf das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung abstellt. Da § 26 Abs. 1 UStG die Anwendung der Zollvorschriften nicht schlechthin, sondern nur sinngemäß anordnet, gilt eine Zollvorschrift nur mit der Maßgabe, dass ihre Anwendung dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer entspricht.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die in § 26 UStG normierte Verweisung auf Zollvorschriften

und damit auch auf die Bestimmungen des Zollkodex die jüngere Vorschrift ist. Während nämlich der Zollkodex am dritten Tag nach seiner Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992 in Kraft trat (vgl. Art. 253 Satz 1 ZK), trat das UStG 1994 erst mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union in Kraft (§ 28 Abs. 1 UStG). Hätte der nationale Gesetzgeber den Standpunkt vertreten, dass zentrale Regelungen des Zollkodex über das Entstehen der Zollschuld, insbesondere Art. 203 ZK, dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer widersprechen, hätte er diese Vorschrift des Zollkodex von der sinngemäßen Anwendung der Zollvorschriften ausgenommen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der nationale Gesetzgeber in die Bestimmung des § 26 UStG Einschränkungen im Hinblick auf die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften, wie zum Beispiel die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung (Art. 124 - 128 ZK) und über den passiven Veredelungsverkehr ausdrücklich aufgenommen hat. Aus dieser bewussten gesetzgeberischen Entscheidung ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber bezüglich der Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld, insbesondere Art. 203 ZK, keine Veranlassung sah, die Anwendung der Zollvorschriften zu begrenzen. Darüber hinaus kann nicht außer Betracht bleiben, dass das UStG 1994 in der Folgezeit wiederholt geändert wurde und der Gesetzgeber keine der beschlossenen Änderungen zum Anlass genommen hat, die Bestimmung des Art. 203 ZK aus der sinngemäßen Anwendung der Zollvorschriften in § 26 UStG herauszunehmen.

Für die Bf., für die - wie bereits oben dargelegt - die Zollschuld gem. Art. 203 ZK entstanden ist, ist daher gleichzeitig auch gem. §§ 2 Abs. 1 ZollR-DG, 26 Abs. 1 UStG die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden. Eine "systemwidrige" Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer liegt daher im Beschwerdefall nicht vor.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist nach Ansicht der Bf. zu Unrecht vorgeschrieben worden, weil eine Einfuhr nach Österreich nicht vorliege. Dem ist zu entgegnen, dass die Einfuhrumsatzsteuerschuld bei jedem Vorgang, der als Einfuhr zu bewerten ist, entsteht (§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG). Als solche Einfuhr sind nicht nur die Überführung in den freien Verkehr (Art. 201 ZK), sondern auch Unregelmäßigkeiten im Sinne der Art. 202 ff ZK, somit auch ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, das nach Art. 203 ZK zur Entstehung der Zollschuld führt, anzusehen (vgl. Kornthner, Praxishandbuch zum UStG 1994, 1967 ff). Da es sich sohin hinsichtlich der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG um gleiche Tatbestände handelt, ist der Gesetzgeber demnach durch den Gleichheitssatz verpflichtet, an diese gleichen Tatbestände die gleiche Rechtsfolge der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

zu knüpfen. Insoweit geht das Vorbringen, die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei sachlich nicht gerechtfertigt und widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, weil die Bf. gleich behandelt werde, wie jemand, der die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt hat, ins Leere.

Im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG ist auch ohne Bedeutung, auf welcher Rechtsgrundlage die Einfuhr erfolgt, ob der Gegenstand nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll (Ruppe UStG 1994, 2. Auflage, § 1 Tz 442 und die dort angeführte Judikatur des VwGH). Allein der Umstand, dass sich eine Ware nicht mehr im Zollgebiet der Gemeinschaft befindet, lässt die Entstehung der Zollschuld und damit der Einfuhrumsatzsteuerschuld nicht entfallen. Im Übrigen ist im gegenständlichen Fall nicht auszuschließen, dass die Waren tatsächlich im Anwendungsgebiet verblieben und hier in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind.

Auch nach den Regelungen der 6. MWSt-RL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer (Art. 2 Nr. 2).

Als Einfuhr eines Gegenstandes gilt gem. Art. 7 Abs. 1 Buchstabe a der 6. MWSt-RL auch die Verbringung eines Gegenstandes, der nicht die Bedingungen der Art. 9 und 10 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt oder eines Gegenstandes im Sinne des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft.

Bei einem Gegenstand im Sinne des Art. 7 Abs. 1 Buchstabe a der 6. MWSt-RL, der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einer der Regelungen nach Art. 16 Abs. 1 Teil B, Buchstaben a bis d der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt gem. Art. 7 Abs. 3 der 6. MWSt-RL abweichend von Art. 7 Abs. 2 der 6. MWSt-RL die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH findet bei einem Gegenstand, der nach einem der in Art. 7 Abs. 3 der 6. MWSt-RL genannten besonderen Zollverfahren in die Gemeinschaft verbracht wird, die Einfuhr des Gegenstands als Umsatz, der der Mehrwertsteuer unterliegt, in dem Mitgliedstaat statt, in dessen Gebiet der Gegenstand dem entsprechenden Verfahren nicht mehr unterliegt. Eine Unregelmäßigkeit, die so zu qualifizieren ist, dass durch sie Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden, hat stets zur Folge, dass die Zollschuld entsteht und somit die Waren nicht mehr dem fraglichen Zollverfahren unterliegen. Dabei ist unbeachtlich, ob die Entziehungshandlung von der Absicht geleitet ist, die Waren ohne

Beachtung der anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften in der Gemeinschaft in den Verkehr zu bringen. Der Ort, an dem Waren dieser in Art. 7 Abs. 3 der 6. MWSt-RL genannten Zollregelung nicht mehr unterliegen, entspricht nicht nur dem Ort, an dem die Steuerschuld gem. dieser Richtlinie entsteht, sondern dem Ort, an dem die Zollschuld entsteht (EuGH 11.7.2002, Rs C-371/99, "Liberexim"). Aus Art. 215 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG ergibt sich, dass im Beschwerdefall der Ort der Entstehung der Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld in Österreich liegt und die Zollbehörden dieses Mitgliedstaates die Abgabenerhebung vorzunehmen haben.

Aus den angeführten Gründen wurde im Beschwerdefall die Einfuhrumsatzsteuer somit zu Recht vorgeschrieben.

Die Möglichkeit der Weiterverrechnung sowie die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung ist unabhängig von der Frage der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld zu beurteilen. Der Umstand, dass die Einfuhrumsatzsteuer demjenigen "erspart" bleibt, der die Ware für sein Unternehmen einführt und sie daher als Vorsteuer geltend machen kann, während derjenige, der diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sie zu tragen hat, kann bei der Frage, ob die Einfuhrumsatzsteuer entsteht, nicht berücksichtigt werden. Die Frage, ob dies sachlich ungerechtfertigt ist und darin eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gesehen werden könnte, wäre allenfalls im Zusammenhang mit einem etwa geltend gemachten Vorsteuerabzug zu erörtern, um den es aber im Beschwerdefall nicht geht.

Da die Waren nicht für ein in Österreich ansässiges Unternehmen eingeführt wurden bzw. offen blieb, wer tatsächlich Warenempfänger war, ist das Vorbringen, die jeweiligen Empfänger seien vorsteuerabzugsberechtigt, sodass die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer aus diesem Grund nicht rechtmäßig sei, nicht nachvollziehbar.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Linz, 30. November 2004