

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Rath & Partner, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Graz vom 4. September 2001, GZ. 700/11848/2001, 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

#### I.

Mit Bescheid vom 30. April 2001, Zi. 700/08868/2001, setzte das Hauptzollamt Graz der Bf. gegenüber wegen Nichterledigung des Versandscheines WE-Nr 700/733/300290/02/0, vom

28. Februar 2000 im Grunde des Artikels 203 Absatz 1 iVm Absatz 3, erster und vierter Anstrich Zollkodex (ZK) iVm § 2 Absatz 1 ZollR-DG Eingangsabgaben in der Höhe von insgesamt S 58.795,-- (S 7.644,-- an Zoll und S 51.151,-- an Einfuhrumsatzsteuer) fest. Zusätzlich wurden mit diesem Sammelbescheid Ausgleichszinsen gemäß Artikel 589 Absatz 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) in der Höhe von S 117,-- eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Absatz 1 ZollR-DG in der Höhe von S 3.847,-- sowie Verwaltungsabgaben gemäß § 105 ZollR-DG in der Höhe von S 600,-- vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid er hob die Bf. mit der Eingabe vom 21. Mai 2001 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung.

Das Hauptzollamt Graz wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2001, Zi. 700/11848/2001, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der mit Schreiben vom 24. Oktober 2001 eingebrachte Rechtsbehelf der Beschwerde.

### **II.**

#### ***Der Senat hat erwogen:***

Artikel 96 ZK:

(1) Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu gestellen.

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

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

Artikel 356 ZK-DVO:

(1) Der Bestimmungsstelle sind die Waren zu gestellen und der Versandschein T1 vorzulegen.

Artikel 215 ZK:

(1) Die Zollschuld entsteht

- an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt;
- 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;
- 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.

(2) Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt die Zollschuld als an dem Ort entstanden, an dem sich die Waren aufgrund der Feststellung zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand.

Artikel 378 ZK-DVO:

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

- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Abgangsstelle gehört, oder
- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Eingangszollstelle der Gemeinschaft gehört, bei der ein Grenzübergangsschein abgegeben worden ist,

es sei denn, die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens oder der Ort, an dem die Zu widerhandlung tatsächlich begangen worden ist, wird den Zollbehörden innerhalb der Frist nach Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO nachgewiesen.

(2) Gilt die Zu widerhandlung in Ermangelung eines solchen Nachweises als in dem Abgangsmitgliedstaat oder in dem Eingangsmitgliedstaat im Sinne des Absatzes 1 zweiter Gedankenstrich begangen, so werden die für die betreffenden Waren geltenden Zölle und anderen Abgaben von diesem Mitgliedstaat nach den gemeinschaftlichen oder innerstaatlichen Vorschriften erhoben.

### Artikel 379 ZK-DVO:

- (1) Ist eine Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt worden und kann der Ort der Zu widerhandlung nicht ermittelt werden, so teilt die Abgangsstelle dies dem Hauptverpflichteten so schnell wie möglich, spätestens jedoch vor Ablauf des elften Monats nach dem Zeitpunkt der Registrierung der Versandanmeldung mit.
- (2) In der Mitteilung nach Absatz 1 ist insbesondere die Frist anzugeben, innerhalb der bei der Abgangsstelle der Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens oder der Nachweis über den tatsächlichen Ort der Zu widerhandlung zu erbringen ist. Diese Frist beträgt drei Monate vom Zeitpunkt der Mitteilung nach Absatz 1 an gerechnet. Wird der genannte Nachweis nicht erbracht, so erhebt der zuständige Mitgliedstaat nach Ablauf dieser Frist die betreffenden Zölle und anderen Abgaben. Ist dieser Mitgliedstaat nicht der Mitglied staat, in dem sich die Abgangsstelle befindet, so unterrichtet er letzteren unverzüglich von der Erhebung der Zölle und anderen Abgaben.

### Artikel 380 ZK-DVO:

Der Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens im Sinne des Artikels 378 Absatz 1 ZK-DVO wird den zuständigen Behörden erbracht:

- a) durch Vorlage eines von den Zollbehörden bescheinigten Zoll- und Handelspapiers, aus dem hervorgeht, das die betreffenden Waren bei der Bestimmungsstelle oder in Fällen nach Artikel 406 ZK-DVO beim zugelassenen Empfänger gestellt worden sind. Dieses Papier muss Angaben zur Identifizierung der Waren enthalten; oder
- b) durch Vorlage eines in einem Drittland ausgestellten Zollpapiers über die Überführung der Waren in ein Zollverfahren oder einer Abschrift oder Fotokopie dieses Papiers. Diese Abschrift oder Fotokopie muss entweder von der Stelle, die das Original abgezeichnet hat, einer Behörde des betreffenden Drittlandes oder einer Behörde eines Mitgliedstaats beglaubigt sein. Dieses Papier muss Angaben zur Identifizierung der Waren enthalten.

### Artikel 203 ZK:

- (1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.
- (2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.
- (3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

§ 26 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz:

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

§ 2 Absatz 1 ZollR-DG:

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 gemeinschaftlich 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.

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 28. Februar 2000 wurde auf Antrag der A. mit Versandanmeldung T1, WE-Nr. 700/733/300290/02/0, ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren für die Beförderung eines PKW der Marke Mercedes Benz, Fahrgestell Nr. WDC vom Zollamt Graz als Abgangsstelle zum Zollamt Hamburg als Bestimmungsstelle eröffnet. Die Frist für die Wiedergestellung wurde mit 7. März 2000 festgesetzt. Die A. trat dabei als zugelassene Versenderin gemäß Artikel 398 ZK-DVO und als Hauptverpflichtete gemäß Artikel 96 Abs. 1 ZK auf.

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

Da innerhalb der vorgesehenen Frist von zehn Wochen nach Ablauf der Gestellungsfrist beim Hauptzollamt Graz als Abgangsstelle das Original des Exemplars 5 der oben genannten Ver sandanmeldung (als Nachweis für die ordnungsgemäße Beendigung des Versandverfahrens) nicht einlangte, eröffnete das Hauptzollamt Graz das Suchverfahren und ersuchte dabei die Bestimmungsstelle Ermittlungen betreffend den Verbleib der Sendung anzustellen. Die Zentralstelle Such- und Mahnverfahren des Hauptzollamtes Hamburg-Freihafen teilte dem Hauptzollamt Graz daraufhin mit Schreiben vom 16. Jänner 2001 mit, dass das Versandgut in Hamburg ohne Hinweis auf die Tatsache übergeben worden sei, dass es im gemeinschaftlichen Versandverfahren befördert worden war, dass aber die Sendung dort nicht gestellt worden und auch der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt worden sei.

Für das Hauptzollamt Graz stand damit fest, dass die Sendung der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war und es kam daher zur Erlassung des oben genannten erstinstanzlichen Bescheides vom 30. April 2001.

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

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

“Wir bestätigen Ihnen, dass die Ausgabe der T1-Papiere an die LKW-Fahrer der Transportdienstleister gemeinsam mit den Frachtbriefen (CMR) in unkuvertiertem Zustand erfolgt ist und auch weiterhin erfolgen wird.”

Im Rahmen eines Vorhaltes teilte der Senat der Bf. mit Schreiben vom 28. August 2003 mit, dass angesichts dieses Beweismittels davon auszugehen sei, dass die Bf. als Warenführerin entgegen ihrer diesbezüglichen Behauptung zum Zeitpunkt des Erhalts des CMR-Frachtbriefes doch Kenntnis davon hatte, dass der verfahrensgegenständliche PKW dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlag.

Die Bf. legte daraufhin zum Nachweis für die Richtigkeit ihrer eigenen Darstellung dem Senat ein mit 5. September 2003 datiertes Gesprächsprotokoll vor, in welchem der betreffende Fahrer bestätigt, dass ihm am 28. Februar 2000 von Seiten der Absenderin keine Zollunterlagen ausgehändigt worden sind. Bei der Übernahme des Fahrzeuges habe sich ein verschlossenes Kuvert im Fahrzeug befunden.

Der Senat hatte daher zunächst im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO zu überprüfen, welche der beiden oben angeführten widersprüchlichen Aussagen glaubwürdiger erscheint.

Nach ständiger Rechtssprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Im vorliegenden Fall hat die Prüfung der Glaubwürdigkeit der unterschiedlichen Aussagen unter Berücksichtigung des Verfahrensablaufes bei der PKW-Abholung beim genannten Speditionsunternehmens zu erfolgen. Dieser stellte sich laut Aussage des Verantwortlichen des Unternehmens damals wie folgt dar:

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

Aus dieser durchaus schlüssigen und glaubwürdigen Schilderung ergibt sich, dass es unmöglich war, die Versandanmeldung T1 vor der Beladung auszudrucken. Die zu befördernden PKW befanden sich somit zum Zeitpunkt der Erstellung des Zollpapiers bereits auf dem Autotransporter. Die Behauptung des Bf., wonach sich das T1 in einem verschlossenen Kuvert **im Fahrzeug** befunden haben soll, erscheint angesichts dieser Umstände äußerst unglaublich. Es ist nicht logisch begründbar, warum ein Bediensteter der Spedition den Aufwand auf sich nehmen sollte, mühsam auf den Autotransporter zu klettern, um in den auf diesem LKW teilweise übereinander verladenen PKW die Zollpapiere zu hinterlegen, wenn er diese dem Fahrer mit einem viel geringeren Aufwand gleichzeitig mit der Übergabe des CMR-Frachtbriefes persönlich auszuhändigen in der Lage ist.

Der Senat erachtet daher die Aussage des Speditionsunternehmens, wonach die Zollpapiere stets persönlich und unkuvertiert direkt dem Fahrer übergeben worden sind, viel eher als den logischen Denkgesetzen entsprechend und somit auch glaubwürdiger als die Behauptung der Bf., dass die Zollpapiere in einem verschlossenen Kuvert im Fahrzeug hinterlegt gewesen seien.

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

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

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

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

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

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

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

Dem Vorbringen der Bf., wonach die Hauptverpflichtete den Zollbehörden einen Alternativnachweis im Sinne des Artikels 380 ZK-DVO vorgelegt habe, kann nicht gefolgt werden. Es wurde wohl die Ablichtung eines Zolldokumentes der Zollverwaltung Gabuns vorgelegt, dieses Dokument erfüllt aber aus mehreren Gründen nicht die strengen Voraussetzungen des Artikels 380 Absatz 2 ZK-DVO. Dies zum einen deshalb, weil die Fotokopie nicht wie im Gesetz gefordert von der Stelle, die das Original abgezeichnet hat, einer Behörde des betreffenden Drittlandes oder einer Behörde eines Mitgliedstaats beglaubigt ist, sondern nur den Vermerk einer internationalen Spedition mit dem Wortlaut "copie conforme à l'original" (Kopie mit dem Original übereinstimmend) trägt.

Außerdem ist die Erfüllung des Kriteriums der Identifizierung der Waren an Hand dieses Dokumentes insofern zweifelhaft, als sich aus der darauf vermerkten (übrigens sehr schlecht lesbaren) Fahrgestellnummer des Fahrzeuges wegen unvollständiges Wiedergabe kein zweifelsfreier Bezug auf das verfahrensgegenständliche Fahrzeug ergibt. Kraftfahrzeuge wer-

den in der Regel durch die vollständige Anführung der Fahrgestellnummer identifiziert. Bei der auf der vorliegenden Fotokopie aufscheinenden Nummer fehlen die für eine eindeutige Zuordnung wesentlichen letzten sechs Ziffern. Der im Dokument angeführte alphanumerische Wert stellt nur den ersten Teil einer Fahrgestellnummer dar, der wegen seiner vollinhaltlichen Übereinstimmung mit zahlreichen anderen Fahrzeugen (u.a. auch mit einem weiteren Fahrzeug, welches damals gemeinsam mit dem verfahrensgegenständlichen PKW ebenfalls nach Hamburg befördert wurde und nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist) für eine zweifelsfreie Identifizierung der Ware ungeeignet ist.

Das Hauptzollamt Graz hat auch zu Recht auf die begehrte Zeugeneinvernahme zum Beweis dafür, dass die Waren den europäischen Wirtschaftsraum verlassen hat und in Gabun einem Zollverfahren zugeführt wurde verzichtet, weil der Nachweis der ordnungsgemäßen Durchführung des Versandverfahrens im Falle der (Wieder)Ausfuhr der Versandwaren aus der EG ohne pflichtgemäßer Gestellung bei der Ausgangszollstelle einzig durch einen ordnungsgemäßen Alternativnachweis und nicht etwa durch andere Beweismittel, wie Zeugenaussagen, erbracht werden kann (siehe Witte, 2. Auflage, Rz. 93 zur Artikel 91 ZK).

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

Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren ist Artikel 203 Absatz 1 ZK ein typischer Zollschuldentstehungstatbestand. Werden im Versandverfahren befindliche Waren bei einer Person abgeladen, die nicht zugelassener Empfänger ist, liegt regelmäßig ein Entziehen vor (siehe Witte, Rz. 8 zu Artikel 203 ZK).

Zollschuldner gemäß Artikel 203 Absatz 3 vierter Anstrich ZK ist der Pflichteninhaber. Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an; es genügt das objektive Element der unterbliebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle. Die Bf. kann daher mit ihrer Argumentation, es läge weder vorsätzliches Verhalten vor, noch habe sie wissentlich gegen die Zollbestimmungen verstößen, nichts gewinnen.

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

Im vorliegenden Fall hat das Hauptzollamt Graz u.a. zum Zwecke der Klärung der Zuständigkeitsfrage entsprechend den Regelungen der internationalen Verwaltungsabsprache über die Durchführung des Suchverfahrens an die vorgesehene Bestimmungsstelle eine Suchanzeige gerichtet. Das Hauptzollamt Hamburg-Freihafen teilte dem Hauptzollamt Graz daraufhin mit, dass die Sendung dort nicht gestellt und auch der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt

worden sei. Durch den Zusatz "Ich betrachte hiermit das Suchverfahren für meine Dienststelle als abgeschlossen" teilte das zuständige Zollorgan der Abgangsstelle unmissverständlich mit, dass es nicht von einer Zuständigkeit seiner Zollstelle für die Abgabenerhebung ausging, zumal er andernfalls die erforderlichen Unterlagen zum Zwecke der Abgabenfestsetzung angefordert hätte.

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

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

Dadurch, dass die Ware ohne zollamtlicher Mitwirkung in Hamburg abgeladen worden ist, wurde der Bestimmungsstelle jede Möglichkeit genommen, die Nämlichkeitssicherung zu prüfen. Es liegen daher keine gesicherten behördlichen Feststellungen darüber vor, ob das in Hamburg entladene Fahrzeug identisch mit jenem Fahrzeug ist, welches Gegenstand des Versandverfahrens war. Zudem konnte die Bestimmungsstelle nicht mit Sicherheit ausschließen, dass die Zollschuld bereits vor der Entladung durch die Verletzung einer der zahlreichen bei Durchführung des Versandverfahrens zu beachtenden Pflichten (etwa wegen Nichterfüllung der Verpflichtung, die Versandanmeldung mitzuführen) entstanden war und dass für die dadurch entstandene Zollschuld ein anderes Land zuständig war. Schließlich liegen auch keine Indizien dafür vor, dass die Ware innerhalb des Zuständigkeitsbereiches der deutschen Zollverwaltung in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft gelangt ist und dass sich dadurch eine Zuständigkeit Hamburgs ergeben hat.

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

---

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

Da – wie oben ausführlich dargestellt – kein entsprechenden Alternativnachweis vorgelegt werden konnte und weder die Hauptverpflichtete noch die Bf. als Warenführerin innerhalb der als Ausschlussfrist zu wertenden Frist von drei Monaten geeignete Nachweise beigebracht haben und sich überdies die gesicherten Feststellungen über die Art und den Ort der Zu widerhandlung einzig auf die unbestrittene Tatsache beschränken, dass die Ware nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden ist, hat Österreich als Abgangsmitgliedstaat ersatzweise Zuständigkeit im Sinne des Artikels 215 ZK iVm Artikel 379 Absatz 2 ZK-DVO für die Erhebung der Abgaben erlangt. Das Hauptzollamt Graz war daher verpflichtet, die entstandene Zollschuld nach den gemeinschaftsrechtlichen bzw. nationalen Vorschriften zu erheben.

Nach Ansicht der Bf. ist es sowohl dem Hauptzollamt Graz als auch allen anderen Beteiligten vollkommen klar, dass der verfahrensgegenständliche PKW nach Gabun ausgeführt worden ist und sich dieses Fahrzeug sohin nicht mehr im europäischen Wirtschaftsraum befindet. Sie bezeichnet es als widersinnig, wenn für diese Ware der österreichische Staat einen Einfuhrzoll bzw. eine Einfuhrumsatzsteuer von der belangten Behörde (gemeint ist wohl von der Bf.) verlangt.

Dazu wird ausgeführt:

Obwohl in keiner Vorschrift ausdrücklich festgelegt, kann doch davon ausgegangen werden, dass der Zoll auch in der Gemeinschaft als einer modernen Volkswirtschaft grundsätzlich nur als Wirtschaftszoll erhoben wird, d.h. Sinn und Zweck der Zollerhebung der Schutz der heimischen Wirtschaft ist und daher Zoll nur zu erheben ist, wenn die betreffende Ware in den Wirtschaftskreislauf eingeht. Danach ist für eine Ware, die vorübergehend im Zollgebiet der Gemeinschaft verbleibt und anschließend wieder ausgeführt wird, grundsätzlich kein Zoll zu erheben. Damit die Einhaltung dieser Voraussetzungen für die Nichterhebung des Zolls gewährleistet werden kann, sind jedoch bestimmte Verfahren geschaffen worden, die der zollamtlichen Überwachung des Warenverkehrs dienen. Eines dieser Verfahren ist das hier zur Anwendung gelangte externe gemeinschaftliche Versandverfahren.

Alle vorgenannten Verfahren sind strikt zu beachten, weil einerseits allein so der umfangreiche Warenverkehr mit vertretbarem Aufwand überwacht und andererseits nur dadurch Wettbewerbsgleichheit zwischen allen am internationalen Warenverkehr Beteiligten geschaffen werden kann. Deshalb geht das Gemeinschaftsrecht davon aus, dass die Verletzung von wesentlichen Förmlichkeiten der Verfahren zur Entstehung der Zollschuld führt, ohne dass im Einzelfall geprüft werden muss, ob die Ware tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets gelangt ist.

Diese strengen Regeln sind nicht nur geeignet, den Beteiligten zur Einhaltung der Verfahrensvorschriften, die wie oben ausgeführt nicht um ihrer selbst Willen geschaffen wurden, anzuhalten, sondern auch erforderlich, um die Aufrechterhaltung der zollamtlichen Überwachung im erforderlichen Ausmaß zu gewährleisten. Nur so hat der Beteiligte ein eigenes Interesse daran, diese Vorschriften auch selbst zu beachten. Sie sind auch angemessen, weil es weitgehend von der Sorgfalt des Beteiligten und der von ihm zur Erfüllung seiner Verpflichtungen herangezogenen Personen abhängt, ob er sich durch Nichtbeachtung von Verfahrensvorschriften dem Entstehen einer Zollschuld aussetzt, wegen der er in Anspruch genommen werden kann (siehe Urteil des BFH vom 13. November 2002, VII R 88/00).

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

Soweit die Bf. geltend macht, die belangte Behörde (gemeint ist wohl wieder sie selbst) hätte die gegenständliche Ware weder in den europäischen Wirtschaftsraum eingeführt, noch diese Ware in Österreich veredelt und schon gar nicht nach Gabun exportiert bzw. aus dem Verkauf der Ware nach Gabun wirtschaftlichen Nutzen gezogen, braucht der Senat darauf nicht näher einzugehen, weil es darauf im Streitfall nicht ankommt. Das Entziehen ist eine reine Tathandlung. Der EuGH hat in seiner Entscheidung C-66/99 bestätigt, dass der Begriff der Entziehung so zu verstehen ist, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Artikel 37 Absatz 1 ZK vorgesehenen Prüfung gehindert wird.

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

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

Die Bf. räumt mit diesem Vorbringen selbst ein, dass bei der Auswahl des zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldners auf die besonderen Umstände des Schuldverhältnisses und der Schuldnerbeziehung Bedacht zu nehmen ist. Dieser allgemeine Verfahrensgrundsatz ist insofern auch im Zollverfahren zu beachten, als auch hier bei der Prüfung der Frage, wer der Zollschuld am nächsten steht, der Grad der Verfehlung zu beachten ist, die zu ihrem Entstehen geführt hat (siehe Witte, Rz. 7 zu Artikel 213 ZK).

Im Zusammenhang mit dem Auswahlermessen kommt es daher entgegen der Meinung der Bf. nicht primär darauf an, dass die A. als Verfahrensinhaberin die Veredelung und die anschließende Wiederausfuhr veranlasst hat. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass das die Entstehung der Zollschuld auslösende pflichtwidrige Verhalten, nämlich die Entladung der Ware unter Missachtung der Gestellungspflicht in Hamburg, laut Vorbringen der Bf. zweifellos durch einen Fahrer ihres Unternehmens und nicht etwa durch einen Fahrer der A. geschah.

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

Der Rüge der Bf., wonach es die Behörde im bisherigen Verfahren widerrechtlich unterlassen habe, ihrem Antrag auf Einvernahme von vier namentlich genannten Zeugen zu entsprechen, aus deren Aussage sich ergeben hätte, dass ihr kein wissentlichen Fehlverhalten im Zusammenhang mit der nicht ordnungsgemäßen Gestellung der gegenständlichen Ware vorgeworfen

werden kann, kommt insofern keine Berechtigung zu, als es hier – wie oben bereits ausführlich ausgeführt – auf eine Wissentlichkeit nicht ankommt. Da die zollschuldbegründende Handlung, nämlich die Unterlassung der Gestellung bei der Bestimmungsstelle in Verbindung mit der Entladung der Ware im Hafen von Hamburg ohnedies unbestritten ist und es bei der Zollschuldnerrschaft gemäß Artikel 203 Absatz 3 vierter Anstrich ZK auf subjektive Merkmale nicht ankommt, war die begehrte Einvernahme der vier Zeugen entbehrlich.

Die Bf. irrt auch, wenn sie meint, dass nach den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes die Einfuhrumsatzsteuer (nur) im Zuge der Einfuhr von Gegenständen aus einem Drittlandsgebiet entstehen kann. Diesbezüglich ist auf die oben zitierten Bestimmungen des § 26 Absatz 1 Umsatzsteuergesetz und des § 2 Absatz 1 ZollR-DG zu verweisen, aus welchen sich im Wesentlichen ergibt, dass für die Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten. Der Rechtsansicht der Bf., wonach die Einfuhrumsatzsteuer nur der Hauptverpflichteten vorgeschrieben werden hätten dürfen, weil einzig auf deren Betreibung die zu veredelnden Materialien eingeführt worden seien, kann daher nicht gefolgt werden.

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

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

Entsteht eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, so ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen (§ 80 ZollR-DG) angefallen wäre. Da die Zollschuld gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK am 8. März 2000 entstand und die buchmäßige Erfassung erst am 30. April 2001 erfolgte, ist für die in der angefochtenen Entscheidung näher genannten Säumniszeiträume eine Abgabenerhöhung zu entrichten.

Gemäß § 105 ZollR-DG sind Verwaltungsabgaben in Höhe des Dreifachen der nach § 101 Abs. 2 zweiter Satz leg.cit. für Bedienstete der Verwendungsgruppen A und B bestimmten Personalkostenersätze zur Abgeltung des Verwaltungsaufwandes und zum Ausgleich der dem Betroffenen aus der ordnungsgemäßigen Durchführung des Verfahrens sonst erwachsenden Kosten zu entrichten, wenn eine Gestellungspflicht verletzt worden ist. Die Verletzung der

Gestellungspflicht steht im vorliegenden Verfahren außer Streit. Ebenso steht fest, dass es dadurch zu einem Verwaltungsaufwand (z.B. Durchführung des Suchverfahrens) gekommen ist. Der Bf., als Pflichteninhaberin im Sinne des Artikels 96 Absatz 2 ZK wurden daher zu Recht die Verwaltungsabgaben vorgeschrieben.

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

Der Senat erachtet es demnach zusammenfassend als erwiesen, dass die Bf. die verfahrensgegenständliche Ware im Wissen darüber, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlag als Warenführerin angenommen hat. Sei war daher gemäß Artikel 96 Absatz 2 ZK verpflichtet, das Versandgut innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der vom Hauptzollamt Graz zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle in Hamburg zu gestellen. Spätestens dadurch, dass sie entgegen dieser Verpflichtung die Ware ohne zollamtlicher Mitwirkung laut ihren eigenen Angaben im Bereich des Hafens Hamburg entladen hat, wurde der einfuhrabgabenpflichtige PKW gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK der zollamtlichen Überwachung entzogen. Das Hauptzollamt Graz, welches auf Grund des nicht zweifelsfrei bestimmbaren Ortes der Zu widerhandlung ersatzweise Zuständigkeit im Sinne des Artikels 215 ZK iVm Artikel 379 Absatz 1 ZK-DVO erlangte, hat daher die Bf. als Pflichteninhaberin zu Recht als Zollschuldnerin im Sinne des Artikels 203 Absatz 3 vierter Anstrich ZK in Anspruch genommen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 26. September 2003