

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 18.4.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde ZA Linz Wels vom 4.4.2013, Zahl: 520000/xxxx/04/2012 betreffend die Entstehung einer Zollschuld und einer Einfuhrumsatzsteuer durch die widerrechtliche Verwendung eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der EU eingebrachten Beförderungsmittels zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Abgaben werden wie folgt neu festgesetzt: Zoll: 16% von € 43.103,45 = 6.896,55 und EUST: 20% von € 50.000 = 10.000,00.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 4.4.2013 (wohl: 2013, Anm.), Zahl: 520000/xxxx/04/2012 hat das Zollamt Linz Wels (nachfolgend: Zollamt) der Bf. gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für sie entstandene Eingangsabgaben wegen der widerrechtlichen Verwendung eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Beförderungsmittels vorgeschrieben, weil sie eine der Pflichten nicht erfüllt habe, die sich für sie bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben hat. Als Zollwert wurde ein Betrag von € 50.000 angenommen, somit ergab sich ein Betrag von Zoll in Höhe von € 8000 (16% von 50.000) sowie EUST in Höhe von € 11.600,00.

Als Zeitpunkt der Entstehung wurde der 5.9.2012 festgestellt, an dem laut Vermerk über die Belohnungsgenehmigung Nr. xxxx/2012 die Einreise aus Italien nach Österreich über die Grenzübertrittsstelle Arnoldstein erfolgte. Als Zollwert wurde im Hinblick auf § 184 BAO ein Wert von € 50.000 geschätzt. Nach Ansicht der bescheiderlassenden Behörde sei das Fahrzeug ohne entsprechende Genehmigung zwischen zwei Orten der EU befördert worden, weil ein in der Türkei beladener und per Fährschiff in das Zollgebiet

verbrachte Sattelaufleger am Hafen Triest von einer aus Deutschland kommender Sattelzugmaschine aufgenommen worden war und ein Weitertransport nach Wels erfolgt sei. Die vorgewiesene Belohnungsgenehmigung sei eine Universalgenehmigung und dürfe nur Verwendung finden, wenn der Heimatstaat des Zugfahrzeuges durchfahren werde.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 18.4.2013 (Eingang: 22.4.2013) wurde ausgeführt:

" Die Abgabenvorschreibung wird auf eine angebliche genehmigungslose Verwendung eines in der Türkei zugelassenen LKWs bei einer Fahrt von Triest nach Österreich vom 5.-7.9.2012 gestützt. Diese Behauptung ist unrichtig und auch nicht bewiesen. Der Fahrer hatte, wie noch in der Tatbeschreibung festgehalten wird, für den Transport die "Belohnungsgenehmigung".. [...] in Arnoldstein am 5.9.2012, 18:10 Uhr, für die Einreise [...] ordnungsgemäß entwertet, mit sich geführt.

In der Belohnungsgenehmigung wird ausdrücklich festgehalten, dass die „Genehmigung zum internationalen Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Türkei oder im Transit durch Österreich gilt“; unter Ziffer 6 ist ausdrücklich auch angeführt, dass „diese Genehmigung auch für die Durchführung eines Transports im Drittlandsverkehr gilt“.

Die Belohnungsgenehmigung enthält keine Vorschrift, dass der Heimatstaat durchfahren werden muss: Die vorgelegte Genehmigung ist weiteres ausdrücklich als Genehmigung für den Drittlandsverkehr bezeichnet (vergleiche Aufdruck unter besonderen Bedingungen, Auflagen und Vorschriften auf der Rückseite, Punkt 6.).

Sowohl im Sinn der gesetzlichen Vorschriften als auch im Sinn der Ergebnisse des „gemischten Ausschusses“ zwischen Österreich und der Türkei ist daher die vorgelegte verwendete Belohnungsgenehmigung jedenfalls ausreichend. Der Fahrer hatte daher eine ausreichende Genehmigung.

Da somit eine zulässige Beförderung stattgefunden hat, geht der Vorwurf einer unberechtigten Verwendung des LKWs (und die darauf gestützte geplante Vorschreibung) jedenfalls fehl.

Weiters ist auf die Entscheidung des UFS, FSRV/0034-L/12, einen völlig vergleichbaren Vorfall betreffend, zu verweisen, womit das Finanzstrafverfahren gegen den Halter des Lkw (FSRV/0070-L/10, Beschwerdeentscheidung des UFS vom 28. Oktober 2012) eingestellt und die Beschlagnahme aufgehoben wurde(..).“

Der Bf verweist des Weiteren auf UVS v. 29.9.2010, VWSen-110969/2/KL2/PE und VwGH, Zahl: 2010/03/0197.

Und weiter: „Es ist daher davon auszugehen, dass tatsächlich die verwendete Genehmigung die tatsächlich stattgefundene Fahrt gedeckt hat und daher die vom Zollamt Linz Wels angenommene Pflichtverletzung gestützte Abgabenvorschreibung nach Art. 204 nicht vorliegt.“

Schließlich hätte, so der Bf. , die Vorschreibung jedenfalls nach Art. 204 Abs. 1 lit. b unterbleiben müssen, weil selbst dann, wenn - was weiterhin bestritten werde

- eine Pflichtverletzung vorgelegen wäre, sich diese Verfehlung nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt hat: Denn tatsächlich ist der Lkw nach Aufhebung der Beschlagnahme und Leistung der Sicherstellung wieder aus Österreich ausgeführt worden und daher nicht in Österreich verblieben: von vornherein war der Lkw auch lediglich zur Durchführung einer Beförderung (und nicht Verbleib in Österreich oder im EU-Zollgebiet) gedacht: Aus diesem Grunde habe sich daher, insbesondere aufgrund des Umstandes, dass die Sattelzugmaschine zwischenzeitlich das EU-Zollgebiet (und damit auch das österreichische Staatsgebiet) verlassen hat, selbst die vom Zollamt (ohnehin zu Unrecht) behauptete Pflichtverletzung nicht wirklich ausgewirkt.

Beweis: Einvernahme des Geschäftsführers

Und weiter:

“II. Keine unzulässige Kabotage

1.. Warenbeförderung, nicht Lkw-Beförderung ist relevant

Entgegen der Ansicht der Behörde stellen die mit gegenständlichen Zugmaschinen durchgeführten Transportfahrten (mit aus der Türkei im Hafen von Triest eingeleiteten Sattelaufliegern) über Österreich nach Deutschland keinesfalls eine Verletzung der Bestimmungen betreffend den Einsatz von gewerblich verwendeten Fahrzeugen im Binnenverkehr dar.

Eine Kabotage (Binnenverkehr) im Sinne des Art. 558 ZK-DVO liegt nur dann vor, wenn bei einer Beförderung im Zollgebiet Waren geladen und wieder ausgeladen wurden. Wie das Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt ausführt, wurde der mit Sammelgut beladene Lkw teils in Österreich entladen, ein weiterer Teil sei“ für die Entladung in Deutschland bestimmt gewesen“.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde liegt daher gerade aufgrund dieses Umstandes kein Binnenverkehr im Sinne des Art. 558 ZK DVO vor. Mit der Zugmaschine wurde nämlich keinerlei Waren befördert, die im Zollgebiet der Gemeinschaft sowohl geladen also wieder ausgeladen wurden, wie es für das Vorliegen eines Binnenverkehrs erforderlich wäre.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Zugmaschine selbst nicht mit den auf den Sattelaufliegern befindlichen Waren von der Türkei nach Italien überschifft hat, sondern in Triest die (jeweils auf einem Sattelaufleger) aus der Türkei kommenden Waren abgeholt bzw. dort (jeweils mit den Auflieger) abgestellt hat. Es ist nämlich nicht auf die Zugmaschine abzustellen, sondern darauf, wo die Beförderung der Waren beginnt oder endet, wie auch aus Art. 558 Abs. 1 lit. c ZK-DVO erhellt. In dem bescheidgegenständlichen Fall war die Türkei jeweils Ausgangs- bzw. Endpunkt der Warenbeförderung: Bei einem Lkw-Transport wird ja nicht der Lkw, sondern die darauf befindliche Ware (bzw. der Sattelaufleger, auf dem sich die Ware befindet) befördert!

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass das Befördern von beladenen Sattelanhängern, die im Zollgebiet der Gemeinschaft an Sattelzugfahrzeuge aufgesattelt und in diesem Gebiet wieder abgesattelt werden, anders zu beurteilen ist, als eine Warenbeförderung, bei welcher Be- und Entladung der Ware im Zollgebiet der Gemeinschaft erfolgen und somit einen Binnenverkehr darstellen. Diesbezüglich ist zunächst noch mal darauf zu verweisen, dass ein Binnenverkehr im Sinne des Art. 558 ZK DVO nur dann vorliegt, wenn die Ware im Zollgebiet geladen und wieder ausgeladen wurden, d.h. Ausgangs- und Endpunkt der Warenbeförderung müssen im Zollgebiet der Gemeinschaft liegen. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Festzuhalten ist auch, dass selbst die Zugmaschine, die in der Türkei zugelassen ist, von der Türkei am Landwege (über Bulgarien) nach Österreich gelangt ist, wenn auch nicht notwendigerweise zeitgleich und auf demselben Beförderungsweg wie Sattelaufleger, der zum Zeitpunkt der Beschlagnahme auf die Zugmaschine gesattelt war. Der Tausch von Zugmaschinen während eines Transportes kommt häufig vor und ist ein üblicher Vorgang, ohne dass dies etwas daran hindert, dass es sich um einen einheitlichen Transport, hier von der Türkei nach Österreich bzw. Deutschland bzw. retour, handelt.

Auch dies zeigt, dass es nicht auf den Weg der Zugmaschine, sondern ausschließlich auf den Weg des Sattelanhängers/ der Ware ankommt; dass diese - ebenso übrigens wie die Zugmaschine - jeweils aus der Türkei nach Österreich bzw. zurück in die Türkei gelangt sind, wird aber vom Zollamt selbst gar nicht bestritten. Da auf die bescheidgegenständlichen Transporte somit die Befreiungsbestimmung des Art. 558 Abs. 1 lit. c ZK DVO anzuwenden ist war eine Kabotage- oder CEMT-Bewilligung nicht erforderlich, sodass kein Tatbestand des Entstehens einer Schuld nach Art. 201-204 ZK vorliegt: Damit fehlt aber jede Basis für die Erhebung von Einfuhrabgaben weg.“

Der Beschwerdeführer verweist des Weiteren auf das Abkommen Österreich-Türkei, Bundesgesetzblatt 1970/274 und betont, dass die Transportvorgänge die Voraussetzungen des Abkommens erfüllen. Er betont des Weiteren, dass keine Einfuhr im Sinne des UStG 94 verwirklicht wäre, kein Binnenverkehr gemäß Art. 555 Abs. 1 lit. c und 558 Abs. 1 lit. C ZK-DVO vorliege und dass ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht zu erkennen sei, weil die Verschreibung von Einfuhrabgaben aufgrund des Überschreitens der italienisch-österreichischen Grenze rechtswidrig wäre. Überdies werde der Zollwert als unrichtig erkannt (Beweis: Einvernahme des Geschäftsführers).

Zusammenfassend wurde sohin vorgebracht:

Die Verschreibung von Abgaben nach Art. 204 Abs. 1 lit. d) ZK hätte unterbleiben müssen, weil selbst dann, wenn eine Pflichtverletzung vorgelegen wäre, sich diese Verfehlung nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt habe. Von Vornherein sei mit der Zugmaschine die Durchführung nur einer Beförderung angedacht gewesen, der LKW sei aus Österreich wieder ausgeführt worden und nicht in Österreich verblieben.

Entgegen der Ansicht des Zollamtes seien die Voraussetzungen hinsichtlich des Vorliegens der verkehrsrechtlichen Bewilligung nach dem Abkommen Österreich-Türkei (BGBl. 1979/274) erfüllt. Für die gegenständliche Fahrt sei die im Abkommen vorgesehene Bewilligung ausgestellt worden. Auch danach komme es ausschließlich auf die Warenbewegung an (Art. 4 des Abkommens). Es habe sich um eine nach dem Abkommen erlaubte Beförderung von aus der Türkei stammender Ware, um einen internationalen (Straßen-)Güterverkehr zwischen Österreich und der Türkei gehandelt.

Es liege keine Einfuhr im Sinne des UStG 1994 vor, sodass die Vorschreibung der Eingangsabgaben (EUST und Zoll) rechtswidrig sei. Eine Einfuhr unterliege der EUST nur, wenn der Gegenstand aus dem Drittland in das Inland komme. Im Sinne des UStG 1994 sei Drittland, was nicht Gemeinschaftsgebiet sei. Im Gegenstand sei die Zugmaschine aber über die italienische Grenze (oder über Bulgarien) und daher aus dem Gemeinschaftsgebiet nach Österreich gelangt. Noch unverständlicher sei die Bezeichnung des Transportes als Binnentransport. Dasselbe habe auch für den vorgeschriebenen Zoll zu gelten, denn auch dieser setze voraus, dass die zollhängigen Waren in Österreich in das Zollgebiet der Union eingeführt worden wären. Sollte die Genehmigung nicht ausgereicht haben, dann wäre die Einfuhr in das Zollgebiet der Union in Italien oder aber bereits in Bulgarien erfolgt. Der Bescheid des Zollamtes sei außerdem von einer unzuständigen Behörde erlassen worden.

Darüber hinaus liege - sofern man den Begriff "Aufsatteln" mit jenem des "Beladens" gleichsetzen könne - eine Beladung im Zollgebiet der Union nicht vor, weil es sich beim Zollfreihafen Triest um ein Gebiet handle, das zollrechtlich außerhalb der Union liege, das als "Zollausland der Europäischen Union" gelte. Deshalb sei die Zugmaschine außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft beladen worden. Der Tatbestand eines Binnenverkehrs würde jedoch das Be- und Entladen der Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft voraussetzen. Der Transport habe sohin nicht gegen die Kabotagebestimmungen verstoßen, weshalb auch eine Kabotage- oder CEMT-Bewilligung nicht erforderlich gewesen sei.

Die Vorschreibung von Einfuhrabgaben sei außerdem eine Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht und damit rechtswidrig, wenn Art. 28 AEUV die Erhebung von Ein- und Ausfuhrzöllen bzw. Abgaben gleicher Wirkung aus Anlass des Überschreitens von Binnengrenzen verbiete.

Schließlich sei die Vorschreibung der Abgaben auch der Höhe nach unrichtig, weil der Abgabeberechnung ein unrichtiger Wert der Zugmaschine zugrunde gelegt worden sei.

Zum Beweis für das Vorgebrachte ersuchte die Bf schließlich um die Einvernahme des Geschäftsführers der Bf um abschließend zu beantragen, es möge der bekämpfte Bescheid in Stattgebung der Berufung (Beschwerde) dahingehend abgeändert werden, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert werde, in eventu der Bescheid ersatzlos aufgehoben werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.5.2013, 520000/xxxx/05/2012 wurde dem Begehren teilweise stattgegeben und die Bemessungsgrundlage auf 43.103,45 (Zoll) sowie 50.000 (EUST) reduziert. Begründet wurde dies damit, dass der Zollbetrag von 16% aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen war. Die Abgaben wurden sohin neu mit Zoll: € 6.896,55 (16% von 50.000) sowie die EUST in Höhe von € 10.000,00 festgesetzt (20% von 50.000,00). Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag entspricht inhaltlich weitgehend dem bereits vorgebrachten Argumenten.

Mit Schreiben vom 31.8.2017 wurde auf Aufforderung des BFG vorgebracht, dass Unterlagen über den Zollwert nicht mehr vorlägen und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werde; das gelte auch für die Frage der Kostentragungspflicht von Zeugen.

## **Rechtslage**

Die für das vorliegende Rechtsbehelfsverfahren wesentlichsten gesetzlichen Bestimmungen in der entscheidungserheblichen Fassung lauten:

Art. 4 Z. 10 ZK:

Einfuhrabgaben sind

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

Art. 4 Nr. 21 ZK:

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

Art. 137 ZK:

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung auf Grund des von ihnen gemachten Gebrauchs, Veränderungen erfahren hätten, unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben, und ohne dass sie handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden.

Art. 555 ZK-DVO:

(1) Für diesen Unterabschnitt gelten folgende Definitionen:

- a) "gewerbliche Verwendung": die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt;

b) "eigener Gebrauch": eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels;

c) "Binnenverkehr": die Beförderung von Personen oder Waren, die im Zollgebiet der Gemeinschaft einsteigen oder geladen werden, um in diesem Gebiet wieder auszusteigen oder ausgeladen zu werden.

(2) Beförderungsmittel schließen die ihnen beigelegten normalen Ersatzteile, Zubehör und Ausrüstungen ein.

Art. 558 ZK-DVO:

(1) Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die

a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;

b) unbeschadet der Artikel 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und

c) bei gewerblicher Verwendung und mit Ausnahme von Schienenbeförderungsmitteln nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden; sie können jedoch im Binnenverkehr eingesetzt werden, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften, insbesondere diejenigen betreffend die Voraussetzung für den Marktzugang und die Durchführung von Beförderungen, es vorsehen.

(2) [...]

Art. 204 ZK:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) [...],

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder [...]

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder [...].

#### § 2 Abs. 1 ZollR-DG:

Das im § 1 ZollR-DG genannte gemeinschaftliche Zollrecht der Union, 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 Sinne des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, 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.

Im Bundesgesetz über die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen (Güterbeförderungsgesetz 1995 - GütbefG; BGBl. Nr. 593/1995 idgF) sind die für das gegenständliche Verfahren relevanten Bestimmungen die §§ 7 und 9.

#### § 7 GütbefG:

(1) Die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen von Orten, die außerhalb des Bundesgebietes liegen, in das Bundesgebiet oder durch das Bundesgebiet hindurch, oder von innerhalb des Bundesgebietes liegenden Orten in das Ausland ist außer Inhabern von Konzessionen nach § 2 auch Unternehmern gestattet, die nach den im Staat des Standortes ihres Unternehmens geltenden Vorschriften zur Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen befugt sind und Inhaber einer der folgenden Berechtigungen sind:

1. Gemeinschaftslizenz gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1072/09,
2. Genehmigung aufgrund der Resolution des Rates der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973,
3. Bewilligung der Bundesministerin/des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie für den Verkehr nach, durch oder aus Österreich,
4. aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen vergebene Genehmigung der Bundesministerin/des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie.

Eine solche Berechtigung ist jedoch nicht erforderlich, wenn eine anders lautende Anordnung nach Abs. 4 ergangen ist.

(2) [...]

#### § 9 GütbefG:

(1) Der Unternehmer hat dafür zu sorgen, dass die Nachweise über die in § 7 Abs. 1 angeführten Berechtigungen bei jeder Güterbeförderung über die Grenze während der gesamten Fahrt vollständig ausgefüllt und erforderlichenfalls entwertet mitgeführt werden.

(2) Der Lenker hat die Nachweise über die in § 7 Abs. 1 angeführten Berechtigungen bei jeder Güterbeförderung über die Grenze während der gesamten Fahrt vollständig ausgefüllt und erforderlichenfalls entwertet im Kraftfahrzeug mitzuführen und den Aufsichtsorganen (§ 21) auf Verlangen auszuhändigen.

(3) [...]

Art. 31 Abs. 1 ZK:

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 Zollkodex ermittelt werden, ist er auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln.

§ 184 BAO:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder nicht berechnen kann, hat sie diese zu schätzen und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

§ 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 269 Abs. 1 BAO:

Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. [...]

§ 279 Abs. 1 BAO:

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 26 Abs. 1 UStG 1994:

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

## **Erwägungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (nachfolgend: UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das BFG über. Die Bestimmung des § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

In Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung 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 (ständige Rechtsprechung; z.B. VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204, VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch Ritz, BAO5, § 167, Rz. 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

In Verwaltungsstrafverfahren kommt es entscheidend auf das Verschulden von Personen an, sodass die BH Wels-Land wohl wegen des Fehlens eines Verschuldens ein Verwaltungsstrafverfahren wegen eines Verstoßes gegen das GütbefG nicht eingeleitet hat.

Aus abgabenrechtlicher Sicht müssen lediglich die objektiven Tatbestandselemente erfüllt sein, weil Art. 204 ZK mit subjektiven Tatbestandselementen nicht ausgestattet ist, weil damit subjektive Tatbestandsmerkmale, wie Vorstellungen oder Verschulden, aber auch das Wissen bzw. Nichtwissen oder Wissenmüssen des Handelnden bei der Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 Abs.1 ZK unerheblich sind.

Die Bf konnte mit ihren Vorbringen, der angefochtene Bescheid sei wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung rechtswidrig, nicht durchdringen. Die Entscheidung ist auch nicht mit Verfahrensfehlern belastet, weil sich der von der Bf vorgetragene Sachverhalt mit dem behördlich erhobenen deckt, weil der für die Entscheidung relevante Sachverhalt vom BFG - ausgenommen den Zollwert - außer Streit gestellt wird. Schließlich können

die von der Bf zur Einvernahme hinsichtlich des "Wertes der Sattelzugmaschine" namhaft gemachten Personen - als die Bf ausdrücklich auf den Inhalt des § 183 Abs. 3 BAO hingewiesen wurde - nicht mehr anreisen.

Eine Beförderung von Waren (Gütern), die in Triest beladen und - wenn auch nur teilweise - in Österreich entladen werden, mit einem im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindlichen gewerblich verwendeten Beförderungsmittel stellt einen Binnenverkehr im Sinne des Art. 555 Abs. 1 Buchstabe c) der ZK-DVO dar. Aus den Rechtsgrundlagen geht nicht hervor, dass es zu einer Zollschuldentstehung erst dann kommt, wenn ausreichend Teile einer Ladung entladen werden. Unzulässig wurde der gegenständliche Verkehr erst mit der Einreise nach Österreich, denn für die Strecke zwischen der österreichischen Grenze und dem Entladeort in Österreich lag eine beförderungsrechtliche Genehmigung nicht vor. Es ist mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass in Italien keine Zollschuld entstanden ist. Die italienische Zollverwaltung hätte die Bf ansonsten nicht nach Österreich weiterfahren lassen.

Eine Belohnungsgenehmigung wie die verfahrensgegenständliche berechtigt gemäß Art. 4 des Abkommens mit der Türkei Kraftfahrzeuge einschließlich Anhänger, die in einem der beiden Staat zugelassen sind, zur Güterbeförderungen zwischen diesen beiden Staaten und im Transitverkehr durch die beiden Staaten. Die Bewilligung ist dabei immer an das Kraftfahrzeug gebunden (arg. einschließlich Anhänger).

Die von der Bf verwendete und auch für den Drittlandsverkehr gültige Belohnungsgenehmigung gilt nach dem Wortlaut derselben "für den internationalen Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Türkei" und berechtigte die Bf für eine Hin- und Rückfahrt.

Nicht unwesentlich erscheint dem BFG an dieser Stelle der Hinweis darauf, dass die Republik Österreich auch "Green Lorry Belohnungsgenehmigungen" ausstellt, die nach dem Wortlaut derselben für eine Hin- und Rückfahrt "zur Beförderung mit einem in der Türkei zugelassenen Zugfahrzeug zusammen mit einem in der Türkei zugelassenen Sattelaufleger ab/nach dem Hafen Triest nach/von Österreich" berechtigen.

In Art. 6 Abs. 2 des Abkommens mit der Türkei wird normiert, dass die vereinbarten Bewilligungen nur für bilaterale Fahrten zwischen der Türkei und Österreich und für Transithfahrten durch die Türkei oder durch Österreich gelten.

In Art. 9 Abs. 2 des Abkommens wird normiert, dass für Beförderungen mit dem Fahrzeug des einen Landes (eine in Österreich / in der Türkei zugelassene Sattelzugmaschine) von Gütern des anderen Landes (von Österreich / von der Türkei) in dritte Länder eine Sondergenehmigung erforderlich ist.

Die Beförderung von Gütern mit in der Türkei zugelassenen Kraftfahrzeugen (Sattelzugmaschinen), die in Italien darauf warten oder dort stationiert sind um dort von der Türkei per Schiff ankommende Sattelaufleger aufzusatteln und die darin geladenen Waren - ganz oder teilweise - nach Österreich zu verbringen, sind somit nach

dem Abkommen und dem GütbefG nur mittels einer CEMT-Genehmigung oder einer Sondergenehmigung möglich. Eine solche wurde unbestritten nicht vorgelegt.

Die Fahrt des gegenständlichen Zugfahrzeuges (Zugmaschine und Sattelaufleger) hat unbestritten in Italien (in Triest) begonnen. Die güterbeförderungsrechtlich relevante Beförderung hat daher nicht zwischen der Türkei und Österreich, sondern zwischen Italien und Österreich, zwischen zwei Mitgliedstaaten der Europäischen Union stattgefunden.

Weil die Bf das Beförderungsmittel Sattelzugmaschine im Binnenverkehr zwischen Italien und Österreich und im Entladestaat Österreich unter Verletzung der im Bereich des Verkehrs geltenden österreichischen Bestimmungen verwendet hat, hat sie das Entstehen einer Zollschuld in Österreich nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK zu verantworten.

Wie bereits dargelegt, sind bei der Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK subjektive Tatbestandsmerkmale, wie Vorstellungen oder Verschulden, aber auch das Wissen bzw. Nichtwissen oder Wissenmüssen des Handelnden - im vorliegenden Fall also des Kraftfahrers, dessen Handeln der Bf als Zollschuldnerin zuzurechnen ist - unerheblich, sondern es ist ausreichend, wenn die Ware (im gegenständlichen Fall also die in Rede stehende Zugmaschine) mit Handlungswillen einer Person in das Zollgebiet gelangt ist. Daran besteht aber im gegenständlichen Fall in Bezug auf die Bf indes kein Zweifel.

Nur im Rahmen der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO beeinflussen subjektive Elemente die an sich objektiv zu bewertende Entstehung einer Einfuhrzollschuld. In Art. 859 ZK-DVO sind jene Verfehlungen geregelt, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwendung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben. Art. 859 ZK-DVO ist eine wirksam zustande gekommene und abschließende Regelung der Verfehlungen im Sinne des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben (EuGH 11.11.1999, C-48/99).

Die Bf bestätigt nicht nur in der Beschwerdeschrift, dass die Sattelzugmaschine und der Sattelaufleger nicht gemeinsam in die Europäische Union verbracht wurden. Danach kam der Sattelaufleger mit der Fähre aus der Türkei kommend nach Triest, die Zugmaschine kam einige Tage davor aus der Türkei kommend auf eigener Achse nach Triest.

Die Bf bestreitet das Vorliegen eines (solchen) Binnenverkehrs im Wesentlichen mit der Begründung, dass ein Aufsatteln keine Beladung darstelle. Es liege vielmehr ein einheitlicher Transportvorgang von der Türkei nach Österreich vor. Es handle sich um einen bilateralen Transport zwischen der Türkei und Österreich. Der Ausgangspunkt für die Beförderung der Waren sei die Türkei gewesen. Das bloße Aufsatteln eines Sattelauflegers auf eine Zugmaschine in Triest unterbreche den einheitlichen Transport nicht, weil nicht auf den Weg der Zugmaschine, sondern darauf abzustellen sei, wo die Beförderung der Waren beginnt und endet. Anlässlich der Einfuhr nach Österreich über Arnoldstein habe der Fahrer außerdem die Belohnungsgenehmigung ordnungsgemäß entwertet.

Dem ist entgegen zu halten, dass in der Union wartende (oder stationierte) Zugfahrzeuge nicht selten offensichtlich dazu verwendet wurden, um damit (immer wieder) in der Türkei verschifft beladene Sattelanhänger im Hafen von Triest zu übernehmen und zum Zwecke der Entladung zu diversen Orten im Unionsgebiet zu befördern. Zahlreiche noch anhängige bzw. bereits rechtskräftig erledigte Rechtsmittel (z.B. BFG 7.3.2016, RV/5200031/2015, BFG 5.7.2015, RV/7200060/2013, BFG 26.7.2016, RV/5200032/2014 und BFG 2.11.2016, RV/5200040/2015) zeigen, dass es sich dabei um eine durchaus häufig praktizierte, in den erwähnten Fällen aber stets als rechtswidrig eingestufte Vorgehensweise von in der Türkei ansässigen Transportunternehmen handelte.

Es genügt nach der Rechtsprechung nicht, dass ein im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindliches Beförderungsmittel nur für den im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen Teil der zurückzulegenden Strecke eingesetzt wird, zumal diese einfuhrabgabenrechtliche Privilegierung für eine bestimmte Beförderung gewährt wird, die mit dem Fahrzeug durchzuführen ist. Danach ist es zwingend erforderlich, dass die beförderten Waren "gemeinsam mit dem Zugfahrzeug" die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft überschreiten.

Die entgegengesetzte Auslegung, wonach das entscheidende Kriterium für die Frage, ob eine Beförderung mit einem zur vorübergehenden Verwendung zugelassenen Fahrzeug eine Beförderung darstellt, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnt oder endet, nur darin besteht, dass die zu einer bestimmten Zeit mit dem fraglichen Fahrzeug beförderte Ware unabhängig von diesem Fahrzeug tatsächlich die Grenze des genannten Gebietes überschritten hat, und nicht darin, dass das Fahrzeug und die beförderte Ware diese Grenze gleichzeitig überschreiten, würde nach Ansicht des EuGH den betreffenden Bestimmungen der ZK-DVO (damals Art. 718 Abs. 3 Buchstabe b als Vorgängerregelung des im Anlassfall anzuwendenden Art. 558) seine praktische Wirksamkeit nehmen. Nichts würde nämlich einen Beförderungsunternehmer daran hindern, eine Zugmaschine im Verfahren der vorübergehenden Verwendung einzuführen und ausschließlich zur Durchführung von Beförderungen innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zu verwenden, sobald gewährleistet ist, dass entweder der Herkunfts- oder der Bestimmungsort der beförderten Auflieger und ihrer Ladung außerhalb der Gemeinschaft liegt (EuGH 15.12.2004, C-272/03, Siig, Rz. 22 bis 24).

Zu erwähnen ist auch noch, dass Art. 555 Abs. 1 und Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c) der ZK-DVO dahin auszulegen sind, dass die Unzulässigkeit des Einsatzes eines Fahrzeuges, das nach dem Verfahren der vollständigen Befreiung von Zoll in die Europäische Union eingeführt und im Binnenverkehr verwendet wurde, zum Zeitpunkt der Überquerung der Grenze des Mitgliedstaates, in dem das Fahrzeug unter Verletzung der im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen fährt, d.h. bei fehlender Genehmigung für das Entladen des Mitgliedstaates des Entladens, als gegeben anzusehen ist und die Behörden dieses Staates dafür zuständig sind, den Zoll zu erheben. Die Zollschild entsteht gemäß Art. 204 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschild entstehen lässt, namentlich die im Bereich des Verkehrs

geltenden nationalen Bestimmungen einzuhalten, nicht mehr erfüllt wird (vgl. EuGH 16.6.2011, C-351/10, Laki, Rz. 41).

Diese Pflicht wurde von der Bf bzw. ihr zurechenbar im Gegenstand nach der soeben erwähnten Judikatur des EuGH im Zeitpunkt des Überquerens der Grenze zu Österreich nicht mehr erfüllt. Damit liegt die Kompetenz zur Erhebung der Zolls bei Österreich.

Aber auch die Kompetenz zur Erhebung der EUST liegt beim Mitgliedstaat Österreich. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die Zugmaschine am 5.9.2012 in das Inland eingeführt. Inland ist dabei nach § 1 Abs. 2 UStG 1994 das Bundesgebiet. Die Bf hat damit den Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 erfüllt. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die eingeführte Ware nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup>, § 1 Rz. 442). Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 stellt auf die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet nach Österreich ab (VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0052).

Zu untersuchen ist nun, ob die Ausnahmebestimmung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c) zweiter Halbsatz ZK-DVO greift, wonach der Einsatz im Binnenverkehr zulässig ist, wenn die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften [...] es vorsehen.

Die im Bereich des Verkehrs über die Grenzen des Bundesgebietes geltenden Vorschriften sind das GütbefG im Allgemeinen und gegenüber der Türkei das Abkommen zwischen dem Bundesminister für Handel, Gewerbe und Industrie der Republik Österreich über den Internationalen Straßentransport vom 7. November 1969 (BGBl. 274/1979) idGF im Besonderen.

Wie bereits ausgeführt, genügt es nicht, dass ein im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindliches Beförderungsmittel (Zugfahrzeug) nur für den im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen Teil der zurückzulegenden Strecke eingesetzt wird. Es ist zwingend erforderlich, dass die beförderten Waren gemeinsam mit dem Fahrzeug die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft überschreiten.

Sowohl der Beginn der Beförderung (das Aufsatteln in Triest) als auch die Entladung (in Österreich) erfolgten beim zu beurteilenden Transport im Zollgebiet der Europäischen Union.

Im Zusammenhang mit dem Aufsatteln des Sattelauflegers auf die Zugmaschine in Triest darf vom BFG auch noch auf das Urteil des BFH vom 14. Juni 2005, GZ. VII R 44/02, hingewiesen werden, wonach die Verwendung einer außerhalb des Zollgebietes der Europäischen Union zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Sattelauflegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Union zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union einen unzulässigen Binnentransport darstellt.

Weil der von der Bf vorgetragene relevante Sachverhalt - ausgenommen der Zollwert der Zugmaschine, wozu noch gesondert Stellung genommen wird - vom BFG außer

Streit gestellt wird, weil er sich mit jenem von der Behörde erhobenen deckt, liegen keine begründeten Zweifel in tatsächlicher Hinsicht vor.

Die Zollschuld ist für die Bf gemäß Art. 204 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt entstanden, in dem sie die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, namentlich die im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen einzuhalten, nicht mehr erfüllt hat. Dies war nach der bereits oben erwähnten Judikatur des EuGH im Zeitpunkt des Überquerens der Grenze zwischen Italien und Österreich.

Die Bf war unbestritten jene Person, die die Pflicht, die im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen einzuhalten, zu erfüllen hatte, aber nicht erfüllt hat und demnach zur Zollschuldnerin geworden ist.

Inhaber des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung und damit Pflichteninhaber bzw. Zollschuldner ist regelmäßig das drittländische Fuhrunternehmen und zwar selbst dann, wenn der Fahrer den Binnentransport eigenmächtig durchgeführt haben sollte. Denn beim Verbringen des Beförderungsmittels in das Zollgebiet führt der Fahrer regelmäßig für Zwecke seines vorgesetzten Spediteurs und nicht für eigene Zwecke ein. Die bei der Überführung abgegebene konkludente Zollanmeldung gibt der Fahrer nach Art. 5 Abs. 2 ZK entweder in direkter oder indirekter Vertretung für sein Unternehmen ab (*Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 141 Rz. 13 und die dort zitierte Judikatur).

Eine Heilung der Zollschuld kommt nicht in Betracht, da die Bewilligungsvoraussetzungen für einen Binnenverkehr (Lizenz und/oder Erlaubnis) nicht vorliegen (*Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 141 Rz. 13 und die dort zitierte Judikatur). Die Heilung scheitert regelmäßig daran, dass die Zollbehörden auch bei einem entsprechendem Antrag einen Binnenverkehr, bei dem in Italien Waren zur Beförderung innerhalb der Union aufgenommen werden, nicht bewilligen hätten können (vgl. in diesem Sinne auch BFH 8.7.2004, VII R 60/03).

Mit dem Hinweis darauf, von vornherein sei mit der Zugmaschine die Durchführung nur einer Beförderung angedacht gewesen, der LKW sei aus Österreich wieder ausgeführt worden und nicht in Österreich verblieben, es habe sich daher diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt, ist für die Bf nichts zu gewinnen.

Wird eine zur vorübergehenden Verwendung angemeldete Zugmaschine wieder in ein Drittland verbracht, hat dies auf die Pflichtverletzung keinen Einfluss. Dadurch werden Pflichtverletzungen nicht geheilt. Die Rückführung einer Zugmaschine ist keine Tatbestand im Sinne von Art. 859 ZK-DVO als eine wirksam zustande gekommene und abschließende Regelung der Möglichkeiten, Verfehlungen im Sinne des Art. 204 ZK zu heilen.

Bei der Frage, ob die Regelungen des Zollkodex oder des Unionszollkodex anzuwenden sind, ist hervorzuheben, dass es sich bei den Regeln des Zollkodes bzw. der ZK-DVO zur Kabotage um materielles Recht handelt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist für die Vorschreibung einer Abgabe "nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften" jene

Rechtslage maßgeblich, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes gegolten hat, nicht aber jene Rechtslage, die zum Zeitpunkt der Erlassung des (letztinstanzlichen) Abgabenbescheides (hier: des nunmehrigen Erkenntnisses des BFG) gilt. Abgabenvorschriften stellen zeitbezogene Regelungen im vorstehend erläuterten Sinn dar, welche selbst nach ihrer Aufhebung - sofern keine ausdrücklich anders lautenden Übergangsvorschriften bestehen - auf jene Sachverhalte, die sich in ihrem zeitlichen Bedingungsbereich ereignet haben, noch anzuwenden sind (z.B. VwGH 10.8.2010, 2009/17/0264; *Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 244, Rz. 7; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 279, Rz. 36).

Verfahrensbestimmungen hingegen sind nach der geltenden Rechtslage stets ab ihrem Inkrafttreten anwendbar (z.B. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090).

Der Entscheidung des EuGH vom 15.12.2004, C-272/03, *Siig*, die nach Ansicht der Bf für das gegenständliche Verfahren nicht maßgeblich sein soll, ist ein durchaus vergleichbarer Fall zugrunde gelegen. Die bestimmungswidrige Verwendung eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten polnischen Beförderungsmittels hat sich danach im Jahr 2000 zuggetragen. Polen war damals noch Drittland und ist erst seit 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Union. Der EuGH hat danach die Verwendung einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Aufliegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Auflieger mit Waren beladen wurde, zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft, wo der Auflieger nur abgestellt wurde, um später von einer anderen Sattelzugmaschine zu dem außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Warenempfänger befördert zu werden, untersagt.

Entgegen der Ansicht der Bf ist der Zollfreihafen Triest Teil des Zollgebietes der Europäischen Union, sodass das Aufsatteln ein Beladen im Zollgebiet der Europäischen Union darstellt.

Art. 3 des ZK legt das Zollgebiet der Gemeinschaft fest. Das Zollgebiet ist danach grundsätzlich die Summe der Staatsgebiete der Mitgliedstaaten. Der Zollfreihafen Triest ist Teil des Zollgebietes der Union. Das Staatsgebiet des Mitgliedstaates Italienische Republik einschließlich der Inseln Sizilien und Sardinien ist bis auf wenige Ausnahmen Zollgebiet. Nicht zu Italien gehört der Vatikanstaat. Zollgebietsmäßig ausgenommen sind die Gemeinden Livigno und Campione d'Italia sowie der zum italienischen Staatsgebiet gehörende Teil des Luganer Sees. Das Aostatal und das Gebiet von Gorizia an der slowenischen Grenze gehören zwar zum Zollgebiet, sie werden aber aus historischen Gründen wie "unechte Freizonen" behandelt (vgl. dazu *Witte*, Art. 3 Rz. 13).

Die Warenverkehrsfreiheit, auch freier Warenverkehr, gehört zu den vier Grundfreiheiten innerhalb der Europäischen Union und ist in den Artikeln 28 bis 37 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geregelt.

Die Warenverkehrsfreiheit wird durch die Zollunion und das Verbot von mengenmäßigen Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung begründet. Die

Warenverkehrsfreiheit gilt für alle aus den Mitgliedstaaten stammenden Waren sowie für diejenigen Waren aus dritten Ländern, die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden. Im Rahmen der Zollunion dürfen "untereinander zwischen den Mitgliedstaaten" keine Ein- und Ausfuhrzölle und Abgaben gleicher Wirkung erhoben werden. Dies wird nicht zuletzt an einem Gemeinsamen Außenzolltarif gegenüber Drittländern und am einheitlichen Zollgebiet deutlich.

Die Bf hat mit Schreiben vom 3.8.2017 den Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, mitgeteilt, dass die namens der Bf zur Einvernahme beantragten Personen nicht anreisen werden und weitere Vorbringen vorgetragen.

Richtig ist zwar, dass die bisherigen zollrechtlichen Bestimmungen zur Kabotage mit 1. Mai 2016 außer Kraft getreten sind. Die bisherigen Bestimmungen zum Binnenverkehr von den Behörden und Gerichten sind auf vor dem 1. Mai 2016 angefallene Sachverhalte weiterhin anzuwenden: Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist - wie bereits dargelegt - für die Verschreibung einer Abgabe nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften jene Rechtslage maßgeblich, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes gegolten hat. Lediglich Verfahrensbestimmungen haben Behörden und Gericht sofort anzuwenden. Bei der Entscheidung über die Beschwerde ist daher - entgegen der Ansicht der Bf - nicht die im Zeitpunkt dieser Entscheidung geltende Rechtslage der Erlassung der Entscheidung zugrunde zu legen und deshalb auch nicht der Beschwerde im Hinblick auf diese eingetretenen Rechtänderungen ohne weiteres Beweisverfahren Folge zu geben.

Das Regierungsabkommen zwischen Österreich und der Türkei über den internationalen Straßentransport (BGBl. 274/1979) sieht Ausweise für Kraftfahrzeuge im Güterverkehr, wie die vorgelegte Belohnungsgenehmigung vor. Solche Ausweise eines Vertragsstaates berechtigen zur Ausübung von Beförderungen nach und aus dem anderen Staat sowie zum Transit durch diesen Staat.

Entgegen der Ansicht der Bf ergeben sich zumindest aus dem Abkommen Anhaltspunkte dafür, dass Sattelaufleger und Zugmaschine während eines Transports immer identisch sein müssen. Eine Belohnungsgenehmigung wie die verfahrensgegenständliche berechtigt gemäß Art. 4 des Abkommens mit der Türkei Kraftfahrzeuge "einschließlich Anhänger", die in einem der beiden Staat zugelassen sind, zu Güterbeförderungen zwischen diesen beiden Staaten und im Transitverkehr durch die beiden Staaten. Die Bewilligung ist dabei immer an das Kraftfahrzeug gebunden (arg. einschließlich Anhänger).

Weil sich dies aus dem Wortlaut derartiger Belohnungsgenehmigung hingegen nicht eindeutig ergeben hat, wurden schuldhaftige Rechtsverletzung aufgrund des Wortlautes der Belohnungsgenehmigung vom BFG, VwGH und UVS ausgeschlossen.

Zur Frage des Wertes der gebrauchten Sattelzugmaschine ist zu bemerken, dass die Zugmaschine im Zeitpunkt der Einfuhr nach Österreich einen Kilometerstand von nur 57.106 Kilometern aufgewiesen hat. Im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld am 5.9.2012 war die Zugmaschine knapp ein Jahr alt.

Im Beschwerdeverfahren wird von der Bf ohne jede Konkretisierung und ohne die Vorlage von Nachweisen diese Bemessungsgrundlage bestritten, sodass darauf nicht weiter einzugehen ist. Das Gericht teilt aber die Auffassung, dass der Wert zu hoch bemessen war und setzt den (um den Zoll bereinigten) Zollwert mit € 43.103,45 fest, sodass die Höhe der Abgabenschuld reduziert wird.

Es wird darauf hingewiesen, dass Aufzeichnungen aufzubewahren sind, wenn sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind (§ 132 BAO). Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweis Zwecken bedeutsam sind, riskiert bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird (VwGH 24.11.1998, 97/14/0152).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision wird im vorliegenden Fall nicht zugelassen, weil das BFG zur widerrechtlichen Verwendung einer im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Zugmaschine in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten einheitlichen Judikatur des EuGH und des VwGH folgen konnte.

Salzburg-Aigen, am 17. April 2018