

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der A, vertreten durch V, Adresse, über die Beschwerde vom 22. November 2012 gegen den Bescheid der belannten Behörde Zollamt Linz Wels vom 12. November 2012, Zahl aa, betreffend Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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 des Zollamtes Linz Wels vom 12. November 2012, Zahl: aa, wurden der Beschwerdeführerin gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) Abgaben in der Höhe von 10.192 Euro (Zoll: 4.160 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 6.032 Euro) festgesetzt. In der Begründung wurde neben der Wiedergabe der Rechtsgrundlagen im Wesentlichen ausgeführt, mit der auf die Beschwerdeführerin in der Türkei zugelassenen Sattelzugmaschine sei der in der Türkei mit Sammelgut beladene und per Fährschiff ohne Zugfahrzeug in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachte Sattelanhänger mit dem amtlichen Kennzeichen bb aufgenommen worden und in der Folge ein Teil der Ladung in Österreich entladen worden. Es habe für diesen Gütertransport von Triest nach Österreich lediglich eine so genannte Belohnungsgenehmigung vorgewiesen werden können. Eine solche berechtige jedoch nur zum Transport zwischen der Türkei und Österreich oder umgekehrt, sowie zum Transit durch Österreich. Für den gegenständlichen Transport wäre jedoch eine spezielle Drittlandsgenehmigung beziehungsweise eine auch für Österreich gültige CEMT-Genehmigung erforderlich gewesen. Die Beförderung von Gütern mit in der Türkei zugelassenen Kraftfahrzeugen, die in Italien stationiert seien und dort von der Türkei per Schiff kommende Sattelauflieder aufnehmen und die darin enthaltene Ware ganz oder teilweise nach Österreich verbringen würden, sei gemäß den Bestimmungen des Abkommens zwischen der Türkei und Österreich und nach dem Güterbeförderungsgesetz nur mittels einer CEMT-Genehmigung oder einer Sondergenehmigung möglich. Könnten

solche Genehmigungen nicht vorgelegt werden, so handle es sich um eine nicht erlaubte Güterbeförderung.

Die gegenständliche Zugmaschine sei am 26. Jänner 2010 mit der Fähre aus der Türkei in Triest angekommen und mit dieser sei ein Transport nach Österreich, Deutschland und in das Königreich der Niederlande vorgenommen worden. Bei der Rückfahrt sei in Köln eine für die Türkei bestimmte Ladung aufgenommen worden, der beladene Sattelauflieder sei dann im Hafen von Triest abgestellt worden und der mit der Fähre aus der Türkei nach Triest verbrachte Sattelanhänger mit dem amtlichen Kennzeichen bb aufgenommen worden, um die Ladung in Österreich, Deutschland und Belgien zuzustellen. Die Verwendung einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Sattelzugmaschine für die Beförderung eines Aufliegers von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets stelle einen unzulässigen Binnenverkehr dar, auch dann, wenn die Beladung des Aufliegers ursprünglich außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft erfolgt sei. Für die Vorschreibung der Zollschuld sei bei einer fehlenden Genehmigung für das Entladen der Mitgliedstaat des Entladens zuständig. Die vorgelegte Belohnungsgenehmigung sei für den durchgeführten Drittlandsverkehr nicht gültig gewesen, mit dem Eintritt nach Österreich sei die Zollschuld entstanden. Freizonen seien Teil des Zollgebiets. Für die Berechnung der Abgaben sei für die Sattelzugmaschine von einem Zollwert in der Höhe von 26.000 Euro ausgegangen worden.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 22. November 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch V, brachte zusammengefasst vor, die nunmehrige Vorschreibung sei unverständlich, in mehreren Verfahren sei zwischenzeitlich von unterschiedlichen Behörden festgestellt worden, dass kein rechtswidriges Verhalten im Zusammenhang mit diesem Vorfall vorliege. Es sei eine Belohnungsgenehmigung vorgelegen, diese berechtige zum Transport zwischen der Türkei und Österreich. Der Anhänger sei in der Türkei beladen worden, es liege daher ein Transport von der Türkei nach Österreich vor. Eine Kabotage (Binnenverkehr) würde nur dann vorliegen, wenn bei einer Warenbeförderung Waren im Zollgebiet geladen und wieder ausgeladen werden würden. Die Waren seien in der Türkei auf den Sattelauflieder aufgeladen worden und zum Teil in Österreich abgeladen worden. Es liege kein Binnenverkehr vor, es seien mit der Zugmaschine keine Waren befördert worden, die im Zollgebiet der Gemeinschaft sowohl geladen als auch wieder ausgeladen worden seien. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Zugmaschine selbst nicht mit den auf den Sattelaufliedern befindlichen Waren von der Türkei nach Italien überschifft habe, sondern in Triest die (jeweils auf einem Sattelauflieder) aus der Türkei kommenden Waren abgeholt beziehungsweise dort abgestellt habe. Es sei nämlich nicht auf die Zugmaschine abzustellen, sondern darauf, wo die Beförderung der Waren beginne oder ende. Das Aufsatteln und Absatteln von beladenen Sattelanhängern sei anders zu beurteilen als eine Warenbeförderung, bei der die Be- und Entladung der Ware im Zollgebiet der Gemeinschaft erfolge. Die in der Türkei zugelassene Zugmaschine

sei auf dem Landweg (über Bulgarien) nach Österreich gelangt, wenn auch nicht notwendigerweise zeitgleich und auf demselben Beförderungsweg wie der Sattelauflieder. Der Tausch von Zugmaschinen komme häufig vor, es handle sich dennoch um einen einheitlichen Transport von der Türkei nach Österreich. Es komme nicht auf den Weg der Zugmaschine, sondern auf den Weg des Sattelanhängers und der Ware an. Auf den gegenständlichen Transport sei die einschlägige Befreiungsbestimmung anzuwenden, eine Kabotage- oder CEMT-Bewilligung sei nicht erforderlich. Es liege kein Tatbestand des Entstehens der Eingangsabgabenschuld nach Art. 201 bis 204 ZK vor. Damit falle jede Basis für die Erhebung von Einfuhrabgaben weg.

Eine Unregelmäßigkeit bei der Verwendung eines Fahrzeuges sei allein anhand der mit dem Fahrzeug tatsächlich durchgeföhrten Fahrt festzustellen. Die durchgeföhrte Fahrt habe gegenständlich aus einer solchen von Italien nach Österreich bestanden. Das Fahrzeug sei demnach für eine "Loco-Fahrt" in Österreich verwendet worden. Der Tatbestand einer von der belangten Behörde behaupteten Transitfahrt sei nie verwirklicht worden. Deswegen sei es zu keiner Pflichtverletzung gekommen. Allein die Beabsichtigung einer Transitfahrt sei nicht als Unregelmäßigkeit zu bewerten. Nach Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates im Finanzstrafverfahren und des Unabhängigen Verwaltungssenates im Verwaltungsstrafverfahren sei davon auszugehen, dass die verwendete Belohnungsgenehmigung die tatsächlich stattgeföndene Fahrt gedeckt habe. Weiters habe sich eine etwaige Pflichtverletzung auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt. Denn die Zugmaschine sei wieder aus Österreich ausgeführt worden und daher nicht in Österreich verblieben. Diese habe das Zollgebiet der Europäischen Union verlassen. Selbst bei Vorliegen eines Binnenverkehrs sei die vorgesehene Bewilligung vorgelegen. Diese aufgrund eines völkerrechtlichen Abkommens ausgestellte Bewilligung sei auch im Rahmen des Güterbeförderungsgesetzes anzuerkennen. Nach diesem Abkommen komme es ausschließlich auf den Warentransport an.

Auch sei die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer rechtswidrig. Die Zugmaschine sei nicht über eine Drittlandsgrenze nach Österreich gekommen, sondern über die italienische Grenze und daher aus dem Gemeinschaftsgebiet nach Österreich gelangt. Selbst die belangte Behörde stelle auf einen Binnentransport ab, sie stelle somit in ihrer rechtlichen Beurteilung offenbar nicht einmal auf den Übertritt einer Drittlandsgrenze zu Österreich ab. Diese Überlegungen würden auch für die Abgabe Zoll gelten. Denn auch diese setze voraus, dass zollhängige Waren in Österreich in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingefördert werden würden. Bei Nichtausreichen der vorliegenden Genehmigung wäre die Einfuhr in das Zollgebiet der Europäischen Union in Italien oder aber bei Eintritt des Sattelauflieders (offensichtlich gemeint Zugmaschine) in das Zollgebiet der Europäischen Union in Bulgarien erfolgt. Nur die italienischen oder bulgarischen Zollbehörden seien für die Vorschreibung der Eingangsabgaben zuständig.

Der Sattelauflieder sei im gegenständlichen Fall in der Zollfreizone Triest abgeholt worden. Selbst wenn der Vorgang des "Aufsattelns" mit dem Begriff "Beladen" gleichzusetzen sei,

liege eine Beladung im Zollgebiet der Europäischen Union nicht vor. Beim Zollfreihafen handle es sich um ein Gebiet, das außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union liege. Neben rechtlichen Erwägungen betreffend die Zollfreizone führte die Beschwerdeführerin aus, die Zugmaschine sei somit auf jeden Fall außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union beladen worden, ein Binnenverkehr verlange allerdings eine Be- und Entladung der Waren im Zollgebiet. Die Vorschreibung der Abgaben sei auch unionswidrig, denn Ein- und Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten seien verboten. Weiters werde die Höhe der Vorschreibung bestritten, insbesondere sei der der Abgabenberechnung zugrunde gelegte Wert des Fahrzeugs unrichtig.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der umfangreichen Begründung wurde (zusammengefasst) neben der Wiedergabe des Sachverhaltes und der rechtlichen Grundlagen ausgeführt, die Zugmaschine sei durch andere Form der Willensäußerung formlos in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführt worden. Voraussetzung hierfür sei die ausschließliche Verwendung für grenzüberschreitende Fahrten gewesen. Unstrittig sei auch, dass im Hafen Triest der mit einem Fährschiff ohne Zugfahrzeug angekommene Sattelanhänger vom gegenständlichen Zugfahrzeug aufgenommen worden sei und dieses nach erfolgter Fahrt durch Italien am 3. Februar 2010 in Arnoldstein eingereist sei. In Österreich seien am 4. und 5. Februar 2010 Entladungen erfolgt. Es genüge nicht, dass ein Zugfahrzeug nur für den im Zollgebiet der Union gelegenen Teil der zurückgelegten Strecke eingesetzt werde. Mit dem Fahrzeug müssten die beförderten Waren die Grenze des Zollgebiets der Union überschritten werden. Es habe sich um einen zollrechtlichen Binnenverkehr gehandelt. Die Bewilligungspflicht sei an das Zugfahrzeug gebunden. Die Fahrt des Zugfahrzeuges habe eindeutig in Triest begonnen. Die Bewilligungspflicht stelle auf das Zugfahrzeug ab. Beförderungen in Drittländer seien nach dem Abkommen zwischen der Türkei und Österreich nur mit Sondergenehmigungen zulässig; könnten solche oder eine CEMT-Genehmigung nicht vorgelegt werden, so handle es sich um nicht erlaubte Güterbeförderungen. Ein erlaubter Drittlandsverkehr (unechter Drittlandsverkehr) liege nur dann vor, wenn der Zulassungsstaat des Kraftfahrzeuges durchfahren werde. In Italien sei laut Mitteilung der italienischen Zollbehörden die Beförderung regelkonform gewesen. Unzulässig sei die Beförderung erst mit dem Übertritt über die österreichische Bundesgrenze in Arnoldstein geworden.

Freizeonen seien Teil des Zollgebiets der Union und die Verfehlung habe sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens ausgewirkt. Im Rahmen der vorübergehenden Verwendung hätte ohne eine CEMT-Genehmigung oder ohne eine Sondergenehmigung ein Binnenverkehr nicht bewilligt werden können. Dem Vorbringen betreffend die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer könne aufgrund der eindeutigen einschlägigen Bestimmungen nicht gefolgt werden. Die Zollschuld entstehe an dem Ort, an dem der Tatbestand eintrete, der die Zollschuld entstehen lasse. Dies sei der Ort, an dem die Beförderung unzulässig geworden sei. Der Zollwert des gegenständlichen

Zugfahrzeuges sei durch Schätzung ermittelt worden. Ein Transaktionswert sei nicht vorgelegen. Die von der belangten Behörde eingeholten Erkundigungen hätten für die Sattelzugmaschine einen Nettowert in der Höhe von 26.000 Euro ergeben. In der Folge sei von diesem Wert ausgegangen worden, zumal die Beschwerdeführerin keine gegenteiligen Beweismittel oder Anhaltspunkte geliefert habe.

Dagegen richtete sich die nun als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 25. April 2013. In der umfangreichen Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin neben den bereits in der Berufungsschrift enthaltenen Ausführungen im Wesentlichen vor, die verwendete Belohnungsgenehmigung decke sowohl den Drittlandsverkehr als auch die Fahrt nach Österreich. Dies gehe eindeutig aus der vorgelegten Genehmigung hervor und sei auch vom Unabhängigen Verwaltungssenat so gesehen worden; die Richtigkeit dieser Rechtsansicht sei vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden. Diese Entscheidungen sowie eine Arbeitsrichtlinie stünden der Rechtsmeinung der Bundesministerin für Verkehr, Innovation und Technologie entgegen. Relevant sei die Warenbeförderung und nicht die "LKW-Beförderung", es liege daher kein Binnenverkehr vor. Ein solcher liege nur dann vor, wenn Ausgangs- und Endpunkt der Warenbeförderung im Zollgebiet der Union liegen würden. Das sei nicht gegeben gewesen. Darüber hinaus sei auch die Zugmaschine in der Türkei zugelassen, ein Tausch von Zugmaschinen komme häufig vor und sei ein üblicher Vorgang. Trotzdem handle es sich um einen einheitlichen Transport. Es komme ausschließlich auf den Weg des Aufliegers an. Es sei die einschlägige Befreiungsbestimmung anzuwenden, eine Kabotage- oder CEMT-Bewilligung sei nicht erforderlich gewesen.

Unter dem Punkt "*Unrichtige Höhe der Abgabenvorschreibung*" brachte die Beschwerdeführerin Folgendes vor: "*Weiters wird die Vorschreibung der Höhe nach, insbesondere die der Abgabenberechnung zugrunde liegenden Wertes des Kraftfahrzeuges, als unrichtig bestritten: Der tatsächliche Wert ist weitaus, zumindest 50% niedriger.*"

Nur die tatsächliche Beförderung sei maßgeblich, nicht ein endgültiger Bestimmungsort oder eine mögliche Absicht einer künftigen Beförderung. Tatsächlich sei eine Beförderung aus der Zollfreizone Triest über Italien nach Österreich vorgelegen, nur diese sei zu beurteilen. Und nicht ein künftiger Transport nach Deutschland. Die belangte Behörde habe die beantragten Beweise nicht aufgenommen, "*insbesondere über den tatsächlichen Beförderungsweg, die Art und Menge der Ladung und der Ladestellen sowie den Wert und Zustand des Fahrzeuges.*" Bei Aufnahme der Beweise hätte die belangte Behörde festgestellt, dass der Sachverhalt anders gewesen sei, nämlich so wie in der Beschwerdeschrift dargestellt. Als Beweis für das gesamte Vorbringen, insbesondere für den Zustand und weitaus geringeren Wert der Zugmaschine, sowie über den Reiseweg der Zugmaschine aus der Türkei, wurde die Einvernahme von zwei Bediensteten der Beschwerdeführerin (Generalkoordinatorin, Exportmanager) beantragt. Ebenso möge eine mündliche Verhandlung anberaumt und der Beschwerde stattgegeben werden.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2016 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin auf, zu den Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes betreffend Zollwert Stellung zu nehmen. Nach zweimaligem Ersuchen um Fristverlängerung teilte die Beschwerdeführerin in Beantwortung des Vorhalts mit Schreiben vom 28. März 2017 mit, die Beschwerdeführerin verfüge gegenwärtig nicht mehr über Urkunden, aus denen der Zollwert der verfahrensgegenständlichen Zugmaschine zweifelsfrei hervorgehe. Dies insbesondere auch deshalb, weil gesetzliche Aufbewahrungspflichten nicht mehr bestünden. Zwischenzeitig führe die Beschwerdeführerin keine internationalen Transporte mehr durch. Weiters teilte die Beschwerdeführerin mit, sie verzichte auf die Einvernahme des Exportmanagers als Zeugen.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2017 teilte die Beschwerdeführerin mit, sie verzichte auf die Einvernahme der Generalkoordinatorin und überhaupt auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat 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 Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Beschwerdeführerin, ein Transportunternehmen mit Sitz in der Türkei, ist Halterin eines in der Türkei zum Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuges (Mercedes Benz dd) mit dem amtlichen Kennzeichen cc (Zugmaschine). Diese Zugmaschine ist vor dem 3. Februar 2010 auf dem Landweg über Bulgarien in das Zollgebiet der Union gelangt. Mit dieser Zugmaschine wurde am 3. Februar 2010 in Triest der zuvor mit dem Schiff aus der Türkei verbrachte Sattelauflieder mit dem amtlichen Kennzeichen bb (Türkei) aufgenommen. Am selben Tag erfolgte mit der Zugmaschine einschließlich Auflieger nach Zurücklegung der Strecke von Triest nach Tarvis in Arnoldstein die Einreise nach Österreich. Bei der Einreise nach Österreich wurde die Belohnungsgenehmigung Nr. ee entwertet. Für die Beförderung auf der Strecke von Triest nach Tarvis lag die Genehmigung Nr. ff des italienischen Infrastruktur- und Transportministerium vor. Die auf dem Sattelauflieder geladenen Güter waren für Empfänger in Österreich und Deutschland bestimmt. Der für Empfänger in Österreich bestimmte Teil der Ladung wurde am 4. und 5. Februar 2010 in Wien, Judendorf und Wels abgeladen. Der Wert des Zugfahrzeuges ohne Abgaben betrug zum Zeitpunkt der Einreise nach Österreich 26.000 Euro.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich

hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der vorstehend Sachverhalt ergab sich, sofern nachfolgend nicht anders angeführt, aus den übereinstimmenden Angaben der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde und der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen. Die mit der Berufungsschrift vorgelegte Genehmigung des italienischen Infrastruktur- und Transportministerium datiert mit 1. Februar 2010 und weist die Kennzeichen der gegenständlichen Zugmaschine und des gegenständlichen Sattelauflegers aus. Auf Grund des Ausstellungsdatums und der angegebenen Kennzeichen stand für das Bundesfinanzgericht fest, dass die Genehmigung die verfahrensgegenständliche Fahrt von Triest nach Tarvis zum Inhalt hatte. Der Tag der Einreise stand anhand der Angabe auf der Belohnungsgenehmigung und der Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Rechtfertigung vom 30. April 2010 unstrittig fest. Auch aufgrund der Feststellungen in anderen Verfahren (Finanzstrafverfahren, Verwaltungsstrafverfahren) war ausgeschlossen, dass die Einreise wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt am 15. Februar 2010 erfolgt ist.

Der Wert der Zugmaschine ohne Abgaben zum Zeitpunkt der Einreise wurde von dem in der Berufungsvorentscheidung genannten Unternehmen auf Anfrage der belangten Behörde mit 26.000 Euro beziffert. Die Erstzulassung der Zugmaschine erfolgte Ende Oktober 2005; diese war somit zum Zeitpunkt der Einreise 51 Monate in Betrieb und mit dieser wurden bis zum 3. Februar 2010 414.810 Kilometer zurückgelegt. Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes haben ergeben, dass am 29. Dezember 2016 im Zollgebiet der Union eine Zugmaschine des selben Typs wie die verfahrensgegenständliche, bei der die Erstzulassung 54 Monate zurücklag und welche einen Kilometerstand von 436.000 Kilometer aufwies, um 38.500 Euro exklusive Umsatzsteuer angeboten worden ist. Eine weitere Zugmaschine, Erstzulassung lag 55 Monate zurück, mit einem Kilometerstand von 447.000 Kilometer, wurde um 33.750 Euro exklusive Umsatzsteuer angeboten. Die Preise für diese beiden Zugmaschinen betrugen somit nach Herausrechnen der Abgabe Zoll rund 33.100 bzw. 29.100 Euro. Selbst unter Berücksichtigung der Wertsteigerung erachtete es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass der Wert der verfahrensgegenständlichen Zugmaschine zum Zeitpunkt der Einreise nach Österreich am 3. Februar 2010 zumindest 26.000 Euro betragen hat. Bestätigung findet dies auch darin, dass Zugmaschinen des selben Typs, die im Juni 2006 bzw. im Februar 2005 erstmalig zugelassen worden sind, und eine wesentliche höhere Kilometerleistung (949.000 bzw. 689.266 Kilometer) aufweisen, beinahe sieben Jahre nach der gegenständlichen Einreise noch immer mit Preisen von 18.900 bzw. 16.999 Euro (exklusive Umsatzsteuer) zum Verkauf angeboten wurden. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, der Wert der Zugmaschine sei (wesentlich) niedriger gewesen als von der belangten Behörde angenommen, vermochte mangels Konkretisierung und mangels näherer Nachweise nicht überzeugen. Die Beschwerdeführerin hat auf den diesbezüglichen Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes

(für dessen Beantwortung eine zweimalige Fristverlängerung gewährt worden ist) keine gegenteiligen Unterlagen vorgelegt oder gegenteilige Angaben gemacht. Der Hinweis betreffend die Aufbewahrungspflicht ging mangels Ablauf einer solchen ins Leere. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass eine nicht einmal fünf Jahre alte Zugmaschine mit einem Kilometerstand von 414.810 Kilometer noch nicht einen so schlechten Zustand aufweist, dass der Wert dieser wesentlich vom Durchschnittswert für vergleichbare Fahrzeuge abweicht. Ebenso wenig ist davon auszugehen, dass sich eine Zugmaschine die im Fernverkehr eingesetzt wird und mit der auf dem Landweg von der Türkei über Triest nach Österreich gefahren worden ist, in einem technisch schlechten Zustand befindet oder nicht mehr verkehrstauglich ist. Dies auch unter Berücksichtigung der Allgemeinen Vorschriften 3 und 4 der vorgelegten Belohnungsgenehmigung Nr. ee, wonach der Inhaber der Bewilligung, also die Beschwerdeführerin, verpflichtet ist, die im Vertragsstaat jeweils geltenden Rechtsvorschriften, insbesondere des Verkehrs- und Kraftfahrzeugrechts einzuhalten und wo auf das Erfordernis der Verkehrssicherheit und der periodischen Überprüfung des Fahrzeuges hingewiesen wird. Der Wert der gegenständlichen Zugmaschine (exklusive Abgaben) zum maßgeblichen Zeitpunkt war daher mit 26.000 Euro anzunehmen.

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können gemäß Art. 137 ZK Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung aufgrund 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.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird gemäß Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2912/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK-DVO) für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die bei gewerblicher Verwendung 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.

Gemäß Art. 555 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO ist gewerbliche Verwendung die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt.

Nach Art. 555 Abs. 1 Buchstabe c ZK-DVO ist 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.

Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO bestimmt, dass Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für die in Art. 556 bis 561 genannten Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO nach Maßgabe des Art. 579 ZK-DVO abgegeben werden können, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. Gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a zweiter Anstrich ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden.

Gemäß Art. 138 ZK wird die Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung auf Antrag der Person erteilt, welche die Waren verwendet oder verwendet lässt. Inhaber des Zollverfahrens ist die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person in Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind (Art. 4 Nr. 21 ZK).

Eine Einfuhrzollschuld entsteht gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Art. 204 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Gemäß Abs. 3 des Art. 204 ZK ist Zollschuldner die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Die Zollschuld entsteht gemäß Art. 215 Abs. 1 erster Anstrich ZK an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt.

Für das verfahrensgegenständliche Zugfahrzeug wurde vor dem 3. Februar 2010 durch das schlichte Passieren der Zollstelle an der türkisch/bulgarischen Grenze eine Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung, einschließlich des Antrags auf Bewilligung der vorübergehenden Verwendung abgegeben. Durch das Passieren der Zollstelle galt das Zugfahrzeug gemäß Art. 234 ZK-DVO als gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und das Zugfahrzeug als überlassen. Durch die Annahme der

Zollanmeldung wurde gemäß Art. 505 Buchstabe b ZK-DVO die Bewilligung für das Verfahren der vorübergehenden Verwendung erteilt. Voraussetzung für diese Bewilligung war, dass die Zugmaschine nur für Beförderungen verwendet wird, die außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union beginnen oder enden. Dabei ist entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin entscheidend, dass mit dem Zugfahrzeug die grenzüberschreitende Beförderung durchgeführt wird (EuGH 15.12.2004, C-272/03). Auf den Beförderungsweg der mit dem Beförderungsmittel beförderten Waren kommt es nicht an. Für die Feststellung einer Unregelmäßigkeit, die beim Einsatz eines Fahrzeugs begangen wurde, das im Verfahren der vollständigen Befreiung ausgeführt wurde, ist ausschließlich auf die Beförderungen selbst abzustellen, die mit diesem Fahrzeug durchgeführt wurden. Daher ist eine Unregelmäßigkeit bei der Verwendung eines Fahrzeugs allein anhand der mit dem Fahrzeug durchgeführten Fahrten festzustellen (EuGH 16.6.2011, C-351/10).

Die Verwendung einer außerhalb der Zollgebiets der Europäischen Union zugelassenen Zugmaschine für die Beförderung eines Sattelaufieurs von einem Ort innerhalb des Zollgebiets der Union zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebiets der Union stellt einen Binnenverkehr dar, und zwar auch dann, wenn der Ort, an dem der Auflieger ursprünglich mit Waren beladen worden ist, außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union liegt (EuGH 15.12.2004, C-272/03; BFH 14.6.2005, VII R 44/02). Die beförderten Waren müssen die Grenze des Zollgebiets der Union gemeinsam mit dem hierzu eingesetzten Kraftfahrzeug überschreiten. Das war gegenständlich nicht der Fall. Die Zugmaschine ist getrennt vom Sattelaufleger in das Zollgebiet der Europäischen Union eingeführt worden, in Triest ist von der Zugmaschine der zuvor mit dem Schiff aus der Türkei verbrachte Sattelaufleger mit dem amtlichen Kennzeichen bb (Türkei) aufgenommen und anschließend die Strecke von Triest nach Österreich zurück gelegt worden.

Da die vorübergehende Verwendung für eine bestimmte Beförderung gewährt wird, die mit dem Fahrzeug durchzuführen ist, für das diese Maßnahme bewilligt wird, genügt es nicht, dass dieses Fahrzeug nur für den im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen Teil der zurückzulegenden Strecke eingesetzt wird. Mit dem Fahrzeug müssen die beförderten Waren die Grenze des Zollgebiets der Union überschreiten. Andernfalls würde einen Beförderungsunternehmer nichts daran hindern, eine Sattelzugmaschine im Verfahren der vorübergehenden Verwendung einzuführen und ausschließlich zur Durchführung von Beförderungen innerhalb des Zollgebiets der Union 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).

Im verfahrensgegenständlichen Fall lag ein Binnenverkehr im Sinne der zollrechtlichen Bestimmungen vor. Es war zu prüfen, ob dieser Binnenverkehr nach den im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften zulässig war (Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c ZK-DVO).

Gemäß § 2 Abs. 1 Güterbeförderungsgesetz 1995 (GütbefG) darf die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen grundsätzlich nur auf Grund einer Konzession ausgeübt werden.

§ 7 Abs. 1 GütbefG bestimmt Folgendes:

*" 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 (EWG) Nr. 881/92,*
  - 2. Genehmigung auf Grund der Resolution des Rates der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973,*
  - 3. Bewilligung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie für den Verkehr nach, durch oder aus Österreich,*
  - 4. auf Grund zwischenstaatlicher Abkommen vergebene Genehmigung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie.*
- (...) "*

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des Abkommens zwischen dem Bundesminister für Handel, Gewerbe und Industrie der Republik Österreich und dem Außenminister der türkischen Republik über den internationalen Straßentransport (nachfolgend Abkommen genannt) ist für Kraftfahrzeuge einschließlich Anhängern, die in einem der beiden Staaten zugelassen sind und für Güterbeförderungen zwischen diesen Staaten oder im Transitverkehr durch die beiden Staaten verwendet werden, ein Ausweis erforderlich. Ein Ausweis eines Staates berechtigt gemäß Art. 6 Abs. 2 des Abkommens zur Ausübung von Beförderungen nach und aus dem anderen Staat sowie zum Transit durch diesen Staat. Wenn beabsichtigt ist, mit dem Fahrzeug des einen Landes Güter vom anderen Land in dritte Länder zu befördern, ist eine Sondergenehmigung der zuständigen Behörde des anderen Landes erforderlich (Art. 9 Abs. 2 des Abkommens).

Die Beschwerdeführerin hat anlässlich der Einreise nach Österreich am 3. Februar 2010 die Belohnungsgenehmigung Green Lorry Nr. ee vorgelegt. Diese berechtigte die Beschwerdeführerin (entgegen ihren Ausführungen) laut den darin enthaltenen Angaben zum internationalen Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Türkei sowie im Transit durch Österreich mit einem einzelnen Kraftfahrzeug oder mehreren aneinandergekoppelten Fahrzeugen für eine Hin- und Rückfahrt und war bis 31. März 2010 gültig.

Aus dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 1 des Abkommens folgt zwingend, dass die Bewilligungspflicht an das Kraftfahrzeug (Zugfahrzeug) und nicht an den von der Türkei nach Triest versendeten Auflieger gebunden ist. Die Wortfolge *"einschließlich Anhängern"* bedeutet lediglich, dass für den Anhänger/Auflieger keine gesonderte Genehmigung

erforderlich ist. Die Fahrt des Zugfahrzeuges (diese ist güterbeförderungsrechtlich sowie nach dem genannten Abkommen entscheidend) begann in Triest. Das Kraftfahrzeug (Zugfahrzeug) hat den gegenständlichen Auflieger in Triest aufgenommen. Dieser Vorgang kam güterbeförderungsrechtlich einer Beladung in Triest gleich. Die Bewilligungspflicht stellt auf das Kraftfahrzeug (Zugfahrzeug) ab, eine Bewilligung gilt daher stets für die Beförderung durch ein bestimmtes Zugfahrzeug. Nichts anderes ergibt sich aus der vorgenannten Belohnungsgenehmigung, auch diese stellte auf ein Kraftfahrzeug ab.

Auf Grund des klaren und eindeutigen Wortlautes der Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 des Abkommens und auf Grund der ebenso klaren und eindeutigen Angaben in der Belohnungsgenehmigung Nr. ee war der von der Beschwerdeführerin durchgeführte Binnenverkehr (von Triest nach Österreich) nicht durch die Belohnungsgenehmigung gedeckt. Eine Belohnungsgenehmigung berechtigt zum bilateralen Verkehr zwischen Österreich und der Türkei als auch für den Transitverkehr durch Österreich. Bei einem Güterverkehr von der Türkei nach Österreich dürfen Drittstaaten durchfahren werden. Verkehre durch türkische Zugmaschinen von Triest nach Österreich stellen einen unerlaubten Drittlandsverkehr dar, da der Niederlassungsstaat Türkei nicht durchfahren wird.

Nach Art. 9 Abs. 2 des Abkommens wäre mit dem verfahrensgegenständlichen, in der Türkei zugelassenen Zugfahrzeug bei Vorliegen einer Sondergenehmigung eine Beförderung von Gütern von Österreich nach Triest zulässig gewesen. Der Transport von einem Drittland nach Österreich mit einem in der Türkei zugelassenen Kraftfahrzeug wird durch das Abkommen nicht behandelt. Die Beförderung von Gütern mit in der Türkei zugelassenen Kraftfahrzeugen, die in Triest von der Türkei per Schiff kommende Sattelaufleger aufnehmen und darauf befindliche Waren ganz oder teilweise nach Österreich verbringen, ist somit nach den Bestimmungen des Abkommens und den des Güterbeförderungsgesetzes nur mit einer CEMT-Genehmigung oder einer Sondergenehmigung für diese Verkehre möglich. Solche wurden im gegenständlichen Fall nicht vorgelegt. Die Güterbeförderung war daher in Österreich unzulässig.

Für die Strecke von Triest bis zur italienisch/österreichischen Grenze lag eine Genehmigung vor, der Binnenverkehr zwischen Triest und der italienisch/österreichischen Grenze war daher zulässig. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sind gemäß Art. 166 ZK Freizonen und somit auch der Hafen in Triest Teile des Zollgebiets der Gemeinschaft. In diesen werden bloß Nichtgemeinschaftswaren für die Erhebung der Einfuhrabgaben und Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen bei der Einfuhr als nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft befindlich angesehen.

Eine Unzulässigkeit des Einsatzes eines Fahrzeuges, das nach dem Verfahren der vollständigen Befreiung von Zoll in die Union eingeführt und im Binnenverkehr verwendet wird, ist zum Zeitpunkt der Überquerung der Grenze des Mitgliedstaats, in dem das Fahrzeug unter Verletzung der im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen fährt, das heißt, bei fehlender Genehmigung für die Fahrten in Österreich, als gegeben anzusehen. Die Behörden Österreichs sind dafür

zuständig, den Zoll zu erheben (EuGH 16.6.2011, C-351/10). Unzulässig wurde der gegenständliche Verkehr mit der Einreise in Österreich am 3. Februar 2010, denn für die Strecke zwischen der österreichischen Grenze und den Entladeorten lag eine Genehmigung nicht vor. Die Zollschuld ist gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a in Verbindung mit Abs. 2 ZK am 3. Februar 2010 mangels Vorliegens einer gültigen Güterbeförderungsbewilligung für die Beschwerdeführerin entstanden, weil sie als Inhaberin des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung die Pflicht zu erfüllen hatte, die sich aus der Inanspruchnahme des Verfahrens ergibt, nämlich die Zugmaschine nicht für die Durchführung unzulässiger Binnenverkehre einzusetzen (vgl. BFG 15.7.2015, RV/7200060/2013; 7.3.2016, RV/5200031/2015; 26.7.2016, RV/5200032/2014; 2.11.2016, RV/5200040/2015; 25.1.2017, RV/5200227/2013; 31.3.2017, RV/5200048/2013). Ein Fall des Art. 859 ZK-DVO lag nicht vor.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

Im verfahrensgegenständlichen Fall stand auch fest, dass die Zugmaschine in das Inland eingeführt worden ist. Der Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 war erfüllt. Dabei ist ohne Bedeutung, ob die eingeführte Ware nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Rz 442).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 stellt auf die Einfuhr von Gegenständen und nicht auf den Verbrauch in Österreich ab. Dass Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden, ändert nichts an der Einfuhr in Österreich (VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0052).

Der Tatbestand des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK enthält ausschließlich objektive Voraussetzungen. Die aufgezeigten subjektiven Umstände, wie zum Beispiel die Gepflogenheiten der Transportbranche, etc. waren daher nicht zu beurteilen.

Der für die Erhebung des Zolls maßgebende Zollwert konnte mangels eines Transaktionswertes nicht nach Art. 29 ZK ermittelt werden. Ebenso lagen die Voraussetzungen für eine Zollwertermittlung gemäß Art. 30 ZK nicht vor. Der Zollwert war somit nach Art. 31 ZK zu ermitteln (Schlussmethode). Die Ermittlungen der belangten Behörde und des Bundesfinanzgerichtes haben ergeben, dass der Wert für Zugmaschinen, die betreffend Type, Alter und Kilometerleistung mit der gegenständlichen vergleichbar sind, nach Abzug der Abgaben (Zoll, Umsatzsteuer) zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung zumindest 26.000 Euro betragen hat. Dieser Wert war gemäß Art. 31 ZK als Zollwert heranzuziehen.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind. Das Bundesfinanzgericht hat (mit Ausnahme der Bemessungsgrundlage) die Vorbringen der Beschwerdeführerin als richtig anerkannt. Betreffend die Bemessungsgrundlage ist festzuhalten, dass es bei den beiden Personen, deren Einvernahmen ursprünglich beantragt worden sind, den eigenen Angaben der

Beschwerdeführerin zufolge um die "General Koordinatorin" und um den "Exportmanager" der Beschwerdeführerin handelt. Auf Grund der betreffend die Bemessungsgrundlage durchgeführten, vorstehend angeführten Ermittlungen und Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes und auf Grund des Umstandes, dass es sich bei den genannten Personen um keine Sachverständige für die Bewertung von gebrauchten Kraftfahrzeugen handelt und nach allgemeiner Lebenserfahrung Angaben von Bediensteten der Beschwerdeführerin betreffend den Wert von Waren geringere Aussagekraft beizumessen ist, wäre den Aussagen der Zeugen – wenn die Beschwerdeführerin ihre diesbezüglichen Anträge aufrecht erhalten hätte – nicht entscheidende Bedeutung zugekommen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union und auf die des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. August 2017