

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Tamer Öztürk, Schwimmschulgasse 3, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 13. November 2013, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 13. November 2013, Zl. zzz, setzte das Zollamt Linz Wels der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.) eine Zollschuld fest. Für die Bf. sei durch die Verwendung des im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebrachten im Bescheid näher bezeichneten Beförderungsmittels entgegen den Bestimmungen des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) eine der Pflichten nicht erfüllt worden, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus der vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben. Gemäß 204 Abs. 1 Buchstabe a iVm Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 Zollrechtsdurchführungsgesetz (ZollR-DG) sei für das genannte Sattelzugfahrzeug mit dem Kennzeichen LKW1 die Zollschuld in der Höhe von € 15.680,00 (€ 6.400,00 an Zoll und € 9.280,00 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Darüber hinaus gelangte mit diesem Sammelbescheid auch eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG im Betrag von € 57,49 zur Vorschreibung.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde.

Das Zollamt Linz Wels wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Februar 2014, Zl. ZZZ, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 11. März 2014 den Vorlageantrag.

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

### **I. Rechtslage**

Die für das vorliegende Rechtsmittel wesentlichsten gesetzlichen Bestimmungen in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können gemäß Art. 137 ZK 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.

Artikel 555 ZK-DVO bestimmt:

(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

Artikel 558 ZK-DVO bestimmt:

(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.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen 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, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Nach den Bestimmungen des 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 in 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 Zollverfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner 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 welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Inhaber des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung und damit Pflichteninhaber ist das drittländische Fuhrunternehmen und zwar selbst dann, wenn der Fahrer den Binnentransport eigenmächtig durchgeführt hat (Witte/Henke, Zollkodex5, Art. 141 Rz13).

Das Bundesgesetz über die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen (Güterbeförderungsgesetz 1995 - GütbefG; BGBl. Nr. 593/1995 idgF) regelt die für das gegenständliche Verfahren relevanten Bestimmungen in den §§ 7 und 9 wie folgt (auszugsweise Wiedergabe):

§ 7 (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.

§ 9 (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.

Auf den CEMT-Bewilligungen finden sich zur Regelung der damit durchgeführten Beförderungen folgende „Allgemeine Bestimmungen“:

*„Die vorliegende Genehmigung erstreckt sich auf Beförderungen im gewerblichen Straßengüterverkehr zwischen Lade- und Entladeorten in zwei verschiedenen in dem Verzeichnis auf Seite 1 der Genehmigung eingetragenen Mitgliedstaaten der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT).“*

*Der Inhaber dieser Genehmigung ist berechtigt, als Angehöriger eines Mitgliedstaates der CEMT innerhalb des CEMT-Gebietes mit einer CEMT-Genehmigung die gewerbliche Beförderung von Gütern im Straßenverkehr zu betreiben und dabei maximal drei Fahrten außerhalb des Staates, in dem sein Kraftfahrzeug zugelassen ist, durchzuführen.*

*Die Genehmigung gilt nicht für Beförderungen zwischen einem Mitgliedstaat und einem Nicht-Mitgliedstaat.*

*Sie ist auf den Namen des Verkehrsunternehmers ausgestellt und kann nicht übertragen werden.*

*Sie kann von der zuständigen Behörde des Mitgliedstaates, die die Genehmigung erteilt hat, entzogen werden, wenn sie in nicht ausreichendem Maße oder nur für bilaterale Beförderungen mit einem einzigen Mitgliedstaat genutzt wird.*

*Sie darf gleichzeitig nur für ein einziges Fahrzeug oder eine einzige Fahrzeugkombination verwendet werden.*

*Sie ist im Fahrzeug zusammen mit dem Fahrtenberichtheft mitzuführen, in das die grenzüberschreitenden Beförderungen im Rahmen der vorliegenden Genehmigung eingetragen werden.*

*Die Genehmigung und das Fahrtenberichtheft sind den zuständigen Kontrollbeamten auf Verlangen zur Prüfung auszuhändigen.*

*Der Inhaber der Genehmigung ist verpflichtet, auf dem Gebiet der jeweiligen Mitgliedstaaten die dort geltenden Gesetzes- und Verwaltungsbestimmungen, insbesondere die Vorschriften des Straßenverkehrs zu beachten.*

*Die vorliegende Genehmigung ist innerhalb von zwei Wochen nach Ablauf ihrer Gültigkeit an die zuständige Erteilungsbehörde zurückzugeben.“*

Auf den Fahrtenberichtheften sind die bei ihrer Verwendung zu beachtenden Bestimmungen wie folgt zusammengefasst (auszugsweise Wiedergabe):

„Wichtige Information

1. Dieses Fahrtenberichtheft und die entsprechende CEMT-Genehmigung sind im Fahrzeug (Kraftfahrzeug) mitzuführen. Pro Genehmigung darf nur ein Fahrtenberichtheft geführt werden.
2. Fahrtenberichthefte sollten die gleiche Nummer wie die zugehörigen Genehmigungen haben; gegebenenfalls ist eine Unternummerierung erforderlich, da ein neues Fahrtenberichtheft erst dann ausgegeben werden darf, wenn das erste voll ist. Falls diese Übereinstimmung nicht besteht, kann die Genehmigung als ungültig angesehen werden.
3. Die Aufzeichnung der durchgeführten Beförderungen ist zu erstellen, um in chronologischer Reihenfolge jede beladene Fahrt zwischen der Beladestelle und der Entladestelle und darüber hinaus jede unbeladene Fahrt, bei der ein Grenzübertritt stattfindet, zu dokumentieren. Transitstellen können auch vermerkt werden; dies ist jedoch nicht zwingend erforderlich.
4. Das Fahrtenberichtheft ist vor der Abfahrt jeder beladenen Beförderung zwischen jedem Be- und Entladepunkt und auch für jede Leerfahrt auszufüllen.

...“

## **II. Sachverhalt:**

Am 20. September 2013 nahmen Organe des Zollamtes Linz Wels bei dem auf die Bf. in der Türkei zugelassenen verfahrensgegenständlichen LKW mit dem Kennzeichen LKW1 eine Kontrolle hinsichtlich der güterbeförderungsrechtlichen Bestimmungen vor.

Dabei kam hervor, dass der Fahrer mit diesem LKW im Hafen von Triest am 19. September 2013 den Auflieger mit dem Kennzeichen Anh1 zum Zwecke der Weiterbeförderung nach Österreich übernommen hat. Dieser Sattelanhänger war zuvor (ohne der streitgegenständlichen Sattelzugmaschine) per Schiff nach Triest befördert worden.

Der Fahrer legte im Zuge dieser Amtshandlung dem Zollamt auf Aufforderung die der Bf. erteilte, in Griechenland, Italien und Russland ungültige CEMT-Genehmigung 2013 TR Nr.xxx und das zugehörige Fahrtenberichtheft mit der gleichen Bezeichnung vor.

Diese Genehmigung war laut Eintragungen im Fahrtenberichtheft auf den Seiten 27 und 28 zuletzt für eine Güterbeförderung mit einem anderen LKW von Lindesberg in Schweden in die Türkei im Zeitraum zwischen 12. September 2013 (Abfahrt in Schweden)

und 18. September 2013 (Ankunft in der Türkei) verwendet worden. Die letzte Zeile auf Seite 28 des Fahrtenberichtheftes ist leer. Die nächste Eintragung soll laut den Angaben des Fahrers die verfahrensgegenständliche Beförderung betreffen. Sie findet sich auf Seite 29 und weist als Abfahrtsdatum den 20. September 2013 aus. Als Ort der Beladung ist Istanbul und als Ort der Entladung ist Wels Kirchbühl vermerkt. Unter Pkt. 4 (amtl. Kennzeichen des Zugfahrzeuges) ist das Kennzeichen LKW1 eingetragen.

Der Fahrer räumte im Zuge der Einvernahme ein, sich mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug bereits seit 19. August 2013 in der Union aufzuhalten. Seither hole er Sattelaufleger von Triest ab, um sie in der Union auszuliefern. Für die Transporte nach Österreich habe er bisher Belohnungsgenehmigungen benützt. Da es diese Genehmigungen nicht mehr gebe, habe er für den in Rede stehenden Transport die o.a. CEMT-Genehmigung verwendet, die er im Büro der Bf. in Triest erhalten habe. Die letzte Zeile auf Blatt 28 habe er freigelassen, weil er eine neue Seite beginnen wollte. Als Beladeort habe er Istanbul eingetragen, weil der Auflieger dort beladen worden sei.

Das Zollamt erachtete die erwähnte CEMT-Genehmigung für den Transport von Triest nach Österreich als ungültig, weil der verfahrensgegenständliche LKW nicht wie im Fahrtenberichtheft vermerkt in der Türkei beladen worden war und beschlagnahmte die Sattelzugmaschine.

### **III. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen**

Der obenstehende Sachverhalt ergibt sich eindeutig aus der Aktenlage sowie aus den Erkenntnissen der seitens des Zollamtes vor Bescheiderlassung bereits durchgeführten Ermittlungen und deckt sich mit den von der Bf. bisher vorgebrachten Äußerungen. Diesbezügliche Einwände bringt die Bf. nicht vor. Das gegenständliche Beförderungsmittel ist anlässlich der Einfahrt in die Union am 19. August 2013 durch eine Willensäußerung im Sinne der Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b) und 233 ZK-DVO in das formlos bewilligte Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung der Einfuhrabgaben nach Art. 554 und 558 Abs. 1 Buchstabe c) ZK-DVO übergeführt worden. Die Bf. als Halterin des angemeldeten Fahrzeuges war demnach Inhaberin des Zollverfahrens nach Art. 4 Nr. 21 ZK.

Eine Güterbeförderung von Waren die in Triest beladen und in Österreich entladen werden mit einem im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindlichen gewerblich verwendeten Beförderungsmittel stellt zweifellos einen Binnenverkehr iSd Art. 555 Abs. 1 Buchstabe c) ZK-DVO dar.

Die Bf. bestreitet das Vorliegen eines solchen Binnenverkehrs mit der Begründung, dass das 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. Die Waren seien in der Türkei auf den Sattelaufleger aufgeladen worden, sodass mit der in Rede stehenden Zugmaschine keine im Zollgebiet der Gemeinschaft auf- und wieder abgeladene Waren befördert worden seien. Der Ausgangspunkt für die Warenbeförderung sei also die Türkei gewesen.

Das bloße Aufsatteln des Sattelauflegers auf das Zugfahrzeug in Triest unterbreche den einheitlichen Transport nicht. Es sei nämlich nicht auf den Weg der Zugmaschine abzustellen, sondern darauf, wo die Beförderung der Waren beginne und ende. Der Tausch von Zugmaschinen während eines Transportes komme häufig vor und sei ein üblicher Vorgang, der nichts an der Einheitlichkeit des Transportes ändere.

Dem ist zu entgegnen, dass die Bf. das beschwerdegegenständliche in der Union stationierte Fahrzeug offensichtlich dazu verwendet hat, 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 erledigte (z.B. BFG 7.3.2016, RV/5200031/2015 und BFG 15.7.2015, RV/7200060/2013) Rechtsmittel zeigen, dass es sich dabei um eine durchaus häufig praktizierte, in den erwähnten Fällen aber (unter Bedachtnahme auf die im entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt der Beförderung jeweils gültigen gesetzlichen Bestimmungen) stets als rechtswidrig eingestufte Vorgehensweise von in der Türkei ansässigen Transportunternehmen handelt.

Es genügt nämlich nach ständiger 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. Demnach ist es zwingend erforderlich, dass die beförderten Waren gemeinsam mit dem Fahrzeug die Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft überschreiten. Sie dürfen nicht nur bis an diese Grenze gebracht werden (EuGH 15.12.2004, C-272/03, Rz. 22).

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 (EuGH 15.12.2004, C-272/03, Rz. 23).

Nichts würde nämlich einen Beförderungsunternehmer daran hindern, eine Sattelzugmaschine 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, Rz. 24).

Das Zollamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass das Aufsatteln in Triest als Beladung anzusehen ist und dass demnach ein Binnenverkehr vorliegt.

Zu prüfen bleibt, 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.

Letzteres ist etwa dann der Fall, wenn der Beteiligte über eine Berechtigung im Sinne des § 7 Abs. 1 Güterbeförderungsgesetz verfügt. Genehmigungen aufgrund der Resolution des Rates der Europäischen Konferenz der Verkehrsminister (CEMT) vom 14. Juni 1973 sind in § 7 Abs. 1 Z 2 leg. cit. ausdrücklich genannt.

Der Fahrer der Bf. hat zwar eine solche CEMT-Genehmigung mitgeführt. Diese war aber aus folgenden Gründen nicht gültig:

Die Bf. verwendete für die in Rede stehende Güterbeförderung die ihr erteilte und in Griechenland, Italien und Russland ungültige CEMT-Genehmigung mit der Nr. TR Nr.xxx und das zugehörige Fahrtenberichtheft mit der gleichen Bezeichnung.

In diesem Fahrtenberichtheft scheinen auf Seite 29 im Zusammenhang mit der zu betrachtenden Güterbeförderung folgende Eintragungen auf:

1	a. Abfahrtsdatum	20.09.2013
	b. Ankunftsdatum	
2	a. Beladeort	Istanbul
	b. Entladeort	Wels Kirchbühl
3	a. Beladeland	-TR-
	b. Entladeland	-A-
4	Amtl. Kfz-Kennzeichen und Nationalitätszeichen des Zugfahrzeuges	LKW1 Anh1
5	Bruttogewicht der Ladung in t (mit einer Dezimalstelle)	22111,90
6	a. km-Stand bei Abfahrt	271169
	b. km-Stand bei Ankunft	
7	Besondere Bemerkungen	Arnoldstein

Durch diese Eintragungen wurde vorgetäuscht, dass die Bf. mit dem verfahrensgegenständlichen LKW mit dem Kennzeichen LKW1 eine Güterbeförderung durchgeführt habe, bei der der Ort der Beladung in Istanbul und der Ort der Entladung in Österreich gelegen sei und dass die Beladung am 20. September 2013 erfolgt sei. Diese Angaben sind zweifellos unrichtig. Denn selbst die Bf. räumt ein, dass sich der verfahrensgegenständliche LKW bereits seit August 2013 durchgehend im Unionsgebiet befunden hatte und dass der Sattelanhänger von einem anderen Fahrzeug, nämlich



mit der ebenfalls auf die Bf. zugelassenen Sattelzugmaschine mit dem Kennzeichen LKW2 zum türkischen Verladehafen verbracht worden sei, um nach Triest verschifft zu werden. Es kann daher zweifelsfrei ausgeschlossen werden, dass die Bf. das verfahrensgegenständliche Fahrzeug bei der vorliegenden Fahrt in Istanbul beladen hat.

Die Motivation für diese Fehlbeurkundung liegt auf der Hand, war es der Bf. doch dadurch möglich, die Einschränkung zu umgehen, wonach der Inhaber der Genehmigung maximal drei Fahrten außerhalb des Staates, in dem sein Kraftfahrzeug zugelassen ist, durchführen darf (siehe „Allgemeine Bestimmungen“ der CEMT-Bewilligungen, zweiter Satz).

Hätte die Bf. hingegen wahrheitsgemäße Angaben dahingehend gemacht, dass sie den verfahrensgegenständlichen LKW ausschließlich für Beförderungen zum Einsatz bringt, die innerhalb der Union stattfinden, hätte sie den Verstoß gegen die eben erwähnte Drei-Fahrten-Beschränkung dokumentiert.

Genehmigungen, die nicht von einem ordnungsgemäß ausgefüllten Fahrtenberichtsblatt begleitet werden, sind aber als ungültig anzusehen.

Dazu kommt, dass – wie bereits oben festgestellt – die CEMT-Genehmigung für Italien nicht gültig war und somit auch nicht für den in Rede stehenden Transport vom tatsächlichen Beladeort (Triest) zum Entladeort (Empfänger in Österreich).

Aus all diesen Gründen steht somit fest, dass die Beförderung nach den güterbeförderungsrechtlichen Bestimmungen nicht zulässig war. Die Ausnahmebestimmung des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c zweiter Halbsatz ZK-DVO konnte daher nicht zur Anwendung gelangen.

Selbst wenn man der Argumentation der Bf. folgte, wonach als Ort der Beladung Istanbul und als Ort der Entladung Österreich anzusehen sei, wäre für sie nichts gewonnen, zumal diesfalls gegen das Verbot der Weitergabe von CEMT-Genehmigungen verstoßen worden wäre. Denn zum Zeitpunkt der Beladung in der Türkei im September 2013 kam nicht der verfahrensgegenständliche LKW sondern das Sattelzugfahrzeug mit dem Kennzeichen LKW2 zum Einsatz. Nach der Überfahrt erfolgte im Hafen von Triest ein Wechsel der Zugmaschine und die weitere Beförderung wurde mit dem streitgegenständlichen Fahrzeug, das sich schon seit August 2013 im Unionsgebiet befunden hatte, durchgeführt. Die CEMT-Genehmigung muss aber die gesamte Beförderungsstrecke abdecken und darf während dieser Beförderung zwischen Be- und Entladeort nicht weitergegeben werden.

Zur Frage des Hafens Triest als Freihafen:

Art. 166 ZK bestimmt:

Freizonen und Freilager sind Teile des Zollgebiets der Gemeinschaft oder in diesem Zollgebiet gelegene Räumlichkeiten, die vom übrigen Zollgebiet getrennt sind und in denen

a) Nichtgemeinschaftswaren für die Erhebung der Einfuhrabgaben und Anwendung der handelspolitischen Maßnahmen bei der Einfuhr als nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft

befindlich angesehen werden, sofern sie nicht in den zollrechtlich freien Verkehr oder ein anderes Zollverfahren übergeführt oder unter anderen als den im Zollrecht vorgesehenen Voraussetzungen verwendet oder verbraucht werden;

b) für bestimmte Gemeinschaftswaren auf Grund des Verbringens in die Freizone oder das Freilager die Maßnahmen anwendbar werden, die grundsätzlich an die Ausfuhr der betreffenden Waren anknüpfen, sofern dies in einer besonderen Gemeinschaftsregelung vorgesehen ist.

Artikel 802 ZK-DVO bestimmt:

Die Zollbehörden der Mitgliedstaaten teilen der Kommission Folgendes mit:

a) die Freizonen, die bestehen und in der Gemeinschaft in Betrieb sind, gemäß der Einteilung nach Artikel 799;

b) die zuständigen Zollbehörden, bei denen der Antrag nach Artikel 804 zu stellen ist.

Die Kommission veröffentlicht die Mitteilungen nach den Buchstaben a) und b) im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Reihe C

Laut Mitteilung der Kommission veröffentlicht unter ABI. C 50 vom 23.2.2002 handelt es sich bei der Punto franco di Trieste (Freizone Triest) um eine Freizone des Kontrolltyps I (Art. 799 Buchstabe a ZK-DVO).

Die Bf. vertritt offensichtlich die Ansicht, dass der Freihafen Triest nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehört. Sie meint, selbst wenn man von einer Beladung in Triest ausginge, könne kein Binnenverkehr vorliegen.

Dieser Einwand steht im Widerspruch zu den ausdrücklichen Bestimmungen des Art. 166 ZK und ist damit unbeachtlich.

Zwar werden in Freizonen gemäß Art. 166 Buchstabe a ZK Nichtgemeinschaftswaren (um eine solche handelt es sich beim verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittel zweifellos) für die Erhebung der Einfuhrabgaben bei der Einfuhr als nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft befindlich angesehen, dies gilt aber nicht, wenn sie in ein anderes Zollverfahren übergeführt oder unter anderen als den im Zollrecht vorgesehenen Voraussetzungen verwendet werden. Das in Rede stehende Fahrzeug befand sich im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung gemäß Art. 558 ZK-DVO. Die kraft Gesetzes fingierte Drittlandssituation der Nichtgemeinschaftsware greift im Streitfall daher nicht. Das körperliche Vorhandensein einer Ware in Freizonen oder Freilagern besagt nämlich noch nichts darüber, ob die Waren auch die zollrechtliche Bestimmung „Verbringung in eine Freizone oder ein Freilager“ gem. Art. 4 Nr. 15 Buchstabe b ZK haben (siehe Witte, 6. Auflage, Rz. 7 zu Art. 166).

Zur strittigen Frage der Zollwertermittlung wird ausgeführt:

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Die

Heranziehung dieser Bestimmung zur Ermittlung des Zollwertes scheidet im vorliegenden Fall alleine deshalb aus, weil hinsichtlich des zu bewertenden Fahrzeuges kein Verkaufsgeschäft zur Ausfuhr vorliegt.

Kommt die Anwendung des Artikels 29 ZK zur Zollwertermittlung nicht in Betracht, ist nach den Folgemethoden zunächst zu prüfen, ob der Zollwert nach Art. 30 ZK ermittelt werden kann. Im vorliegenden Fall mangelt es jedoch an der Kenntnis eines (anhand eines Zollbelegs nachzuweisenden) Transaktionswertes gleicher oder gleichartiger Waren. Es fehlen auch Feststellungen hinsichtlich der im Rahmen der Bewertung gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchstabe c ZK zu berücksichtigenden üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten. Auch von der Höhe der Herstellungskosten ist nach der Aktenlage nichts bekannt. Es liegen somit weder die Grundlagen für die Anwendung der deduktiven Methode (Verkaufspreise in der Gemeinschaft) bzw. der additiven Methode (errechneter Wert auf der Basis der Herstellungskosten) vor. Die Ermittlung des Zollwertes konnte daher nicht nach den Kriterien des Art. 30 ZK erfolgen, sodass zwingend nach der Schlussmethode gem. Art. 31 Abs. 1 ZK zu bewerten war.

Bei der Bewertung nach Art. 31 Abs. 1 ZK sind die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen. Die Bewertung hat auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu erfolgen. Zweckmäßig ist die Methode, wenn die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und mit der Handelspraxis in Einklang zu bringen ist.

Führt auch der Versuch, den Zollwert nach den modifizierten Methoden der Art. 29 und 30 ZK zu ermitteln, zu keinem Ergebnis, dann bleibt als letzte Möglichkeit nur die Schätzung gemäß Art. 31 ZK iVm § 184 Abs. 1 BAO.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Mit den Bestimmungen des Art. 31 Abs. 1 ZK hat der Gesetzgeber den Zollbehörden das Recht eingeräumt, die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen und damit die Möglichkeit geschaffen, selbst dann zu einer objektiven Zollwertermittlung zu kommen, wenn der Beteiligte die Behörden hinsichtlich des Wertes des Wirtschaftsgutes völlig im Dunkeln tappen lässt.

Wenn das Zollamt unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze den Zollwert unter flexibler Anwendung der Bestimmungen der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK letztlich durch Schätzung ermittelt hat, kann dies entgegen dem diesbezüglichen (völlig unsubstantiiert vorgetragenen) Einwand der Bf. nicht als rechtswidrig angesehen werden. Dass das Zollamt bei der Ermittlung des Zollwertes telefonische Auskünfte eingeholt hat um die Expertise eines fachkundigen Branchenkenners einzuholen, macht die Schätzung ebenfalls nicht ungültig. Denn die Beschaffung eines schriftlichen

Schätzungsgutachtens ist nicht zwingend vorgesehen. Das Vorbringen, der tatsächliche Zollwert der gegenständlichen Zugmaschine liege jedenfalls weit unter dem von der Behörde angenommenen Zollwert, ist ebenfalls zu allgemein gehalten, um konkrete Bedenken gegen die Richtigkeit der Zollwertermittlung zu erwecken.

Das Zollamt hat der Bf. die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis vor der Bescheiderlassung zur Kenntnis gebracht. Dieser Vorhalt blieb allerdings unbeantwortet. Auch nach Ergehen der Beschwerdeentscheidung (der ebenfalls die Wirkung eines Vorhaltes zukommt) hat die Bf. keinerlei Handelsdokumente oder sonstige Unterlagen vorgelegt, die zur Ermittlung der Höhe des Zollwertes herangezogen werden könnten. Gegen die Schätzung des Zollwertes, die unter flexibler Anwendung der deduktiven Methode nach Art. 30 Abs. 2 Buchstabe c ZK im Grunde des Art. 31 Abs. 1 ZK erfolgte, bestehen daher keine Bedenken.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen erachtet es das Bundesfinanzgericht als erwiesen, dass die Bf. das verfahrensgegenständliche Sattelzugfahrzeug entgegen den Bestimmungen des Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c ZK-DVO im Unionsgebiet im Binnenverkehr zum Einsatz brachte. Verstöße gegen die zuletzt genannte Norm führen zum Entstehen der Zollschuld hinsichtlich des verwendeten Beförderungsmittels gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK (VwGH 28.4.2005, 2004/16/0136). Zollschuldnerin ist die Bf. als Fahrzeughalterin. Die bei der Überführung in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung mit vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO iVm Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO abgegebene konkludente Zollanmeldung ist der Bf. zuzurechnen, die durch die Überlassung zur Pflichteninhaberin und durch die aufgezeigte Zuwiderhandlung zur Zollschuldnerin nach Art. 204 Abs. 3 ZK wurde.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Bei der Lösung der im Streitfall relevanten Rechtsfragen konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die oben zitierten Erkenntnisse des VwGH bzw. Urteile des EuGH stützen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 26. Juli 2016