

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, Türkei, vertreten durch V, Rechtsanwalts-Partnerschaft, Adresse2, über die Beschwerde vom 22. November 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Linz Wels vom 7. November 2012, Zahl: 520000/a/6/2010 betreffend die Entstehung einer Zollschuld durch die widerrechtliche Verwendung eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Beförderungsmittels 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

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 7. November 2012, Zahl: 520000/a/6/2010, hat das Zollamt Linz Wels (nachfolgend: Zollamt) der A, als nunmehriger Beschwerdeführerin (nachfolgend: Bf) gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für sie entstandene Eingangsabgaben wegen der am 17. Jänner 2010 widerrechtlichen Verwendung des im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebrachten Beförderungsmittels Sattelzugmaschine gebraucht, Typ Volvo FH42TB mit dem amtlichen Kennzeichen b (TR), vorgeschrieben, weil sie eine der Pflichten nicht erfüllt habe, die sich für sie bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens ergeben hat.

Dagegen hat Bf die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. November 2012 erhoben und den Bescheid vollumfänglich wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.

I. Die Vorschreibung der Abgaben sei schon deswegen unverständlich, weil in mehreren Verfahren von unterschiedlichen Behörden zwischenzeitlich jeweils festgestellt worden sei, dass im Zusammenhang mit dem Vorfall vom 18. Jänner 2010 (richtig: 17. Jänner 2010) kein rechtswidriges Verhalten vorliege. Der UFS habe das Finanzstrafverfahren eingestellt

(FSRV/c-L/10) und auch die Beschlagnahme der Zugmaschine aufgehoben (FSRV/d-L/10). Der Bescheid des UVS des Landes Oberösterreich sei aufgehoben worden (VwGH 24.5.2012, 2010/03/0197). Schon allein dies zeige, dass die beabsichtigte Vorschreibung der Abgaben rechtswidrig sei.

II. Die Bf bringt danach im Wesentlichen vor:

- Die Behauptung des Zollamtes, die Abgabenvorschreibung könne auf eine angeblich genehmigungslose Verwendung der in der Türkei zugelassenen Zugmaschine bei einer Fahrt von Triest nach Österreich am 18. Jänner 2010 (richtig: 17. Jänner 2010) gestützt werden, sei unrichtig und auch nicht bewiesen.
- Der Bescheid sei in sich unschlüssig, wenn der Fahrer tatsächlich die bilaterale Belohnungsgenehmigung Nr. e/2009 vorgewiesen habe, die zum Transport zwischen der Türkei und Österreich bzw. umgekehrt sowie zum Transit durch Österreich berechtige. Der Anhänger sei in der Türkei mit Sammelgut beladen worden, sodass tatsächlich ein Transport von der Türkei nach Österreich vorliege. Weshalb für das Zollamt die außer Streit gestellte Belohnungsgenehmigung nicht ausreichen soll, sei angesichts der erwähnten Entscheidungen des UFS und VwGH, in denen jeweils darauf hingewiesen worden sei, dass "die verwendete Belohnungsgenehmigung zur Gütebeförderung nach sowie aus dem sowie durch das Gebiet des Vertragsstaates berechtige und damit auch eine Drittlandsfahrt umfasse", unerfindlich.
- Die im Abgabenbescheid angesprochen Rechtsweisung des BMVIT vom 2. Dezember 2012 sei aufgrund der zeitlichen Divergenz im Hinblick auf den Vorfall Anfang 2010 rechtlich irrelevant. Einem Ministerium komme keine bindende Kompetenz zur Klärung von Rechtsfragen zu, schon gar nicht dem BMVIT in Abgabensachen.

III. Danach vertritt die Bf die Ansicht, es liege keine unzulässige Kabotage vor:

- Die Warenbeförderung und nicht die LKW-Beförderung sei relevant. Entgegen der Ansicht der Behörde liege eine Kabotage nur vor, wenn bei einer Warenbeförderung Waren im Zollgebiet geladen und wieder ausgeladen werden. Es sei nicht auf die Zugmaschine abzustellen, sondern darauf, wo die Beförderung der Ware beginne (hier: in der Türkei) und ende (hier: teilweise in Österreich und teilweise in Deutschland). Ein Binnenverkehr liege nur dann vor, wenn die Waren im Zollgebiet geladen und wieder ausgeladen werden, Ausgangs- und Endpunkt der Warenbeförderung müssten also im Zollgebiet der Gemeinschaft liegen. Dass die in der Türkei zugelassene Zugmaschine, die von dort - nicht notwendigerweise gleichzeitig mit dem Sattelauflieder - auf dem Landweg über Bulgarien nach Österreich gelangt sei, ändere an einem einheitlichen Transport der Ware nichts, weil es ausschließlich auf den Weg des Sattelaufliegers ankomme. Weil auf den Transport somit die Befreiungsbestimmung des Art. 558 Abs. 1 lit. c) ZK-DVO anzuwenden sei, sei diesbezüglich eine Kabotage- oder CEMT-Bewilligung nicht erforderlich gewesen, sodass kein Tatbestand für das Entstehen einer Eingangsabgabenschuld nach den Art. 201 bis 204 ZK vorliege.
- Es sei die tatsächliche und nicht die geplante Fahrt entscheidend, sodass weder der endgültige Bestimmungsort noch die mögliche Absicht erheblich seien. Eine Unregelmäßigkeit sei daher allein anhand der tatsächlich durchgeföhrten Fahrt

festzustellen. Die durchgeführte Fahr sei eine Fahrt von Italien nach Österreich gewesen. Das Fahrzeug sei für ein Loco-Fahrt in Österreich verwendet worden. Der Tatbestand einer vom Zollamt behaupteten Transitfahrt sei nie verwirklicht worden, so dass es verfahrensgegenständlich auch deswegen zu keiner Pflichtverletzung gekommen sein könne. Es sei ausschließlich auf die Beförderung abzustellen, die mit diesem Fahrzeug durchgeführt wurde. Die Beabsichtigung einer Transitfahrt sei nicht als Unregelmäßigkeit zu bewerten (EuGH vom 16.6.2011, Rs. C-351/10, *Laki Doe!*). Es seien deswegen sowohl der endgültige Bestimmungsort der Waren als auch die mögliche Absicht des Inhabers des Fahrzeuges unerheblich (EuGH vom 18.1.2011, Rs. C-272/10, *Siig*).

Das Finanzstrafverfahren gegen die Bf sei vom UFS eingestellt, die Beschlagnahme vom UFS aufgehoben worden. Dort sei jeweils ausgeführt worden, dass die verwendete Belohnungsgenehmigung zur Güterbeförderung nach sowie aus dem sowie durch das Gebiet des Vertragsstaates berechtige und auch eine Drittlandsfahrt umfasse. Die Bf habe aufgrund der allgemeinen Vorschrift, die Teil der Genehmigung sei, davon ausgehen können, dass die durchgeführte Fahrt nach Österreich von der Bewilligung gedeckt sei. Entscheidungen des UVS (VWSen-f/2/KL2/PE) und des VwGH seien zum selben Ergebnis gekommen.

Es sei daher davon auszugehen, dass die verwendete Belohnungsgenehmigung die tatsächlich stattgefundene Fahrt gedeckt habe und dass daher die vom Zollamt angenommene Pflichtverletzung nicht vorliege.

Schließlich hätte die Vorschreibung von Abgaben nach Art. 204 Abs. 1 lit. d) ZK 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 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. 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 setzte 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 Kaboutagebestimmungen verstoßen, weshalb auch eine Kaboutage- 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 Abgabenberechnung ein unrichtiger Wert der Zugmaschine zugrunde gelegt worden sei.
- IV. Zum Beweis für das Vorgebrachte ersuchte die Bf um die Einvernahme diverser im Anbringen namentlich genannter Personen und beantragte, 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.

Über die Bals Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. November 2012 hat das Zollamt mit der als Beschwerdevorentscheidung zu wertenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2013, Zahl: 520000/a/7/2010, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die nach der geltende Rechtslage als Vorlageantrag zu wertende Beschwerde vom 19. März 2013.

Im Wesentlichen bringt die Bf vor, die angefochtene Berufungsvorentscheidung werde wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung und wegen Verfahrensfehlern angefochten. D anach gibt die Bf den - aus ihrer Sicht - maßgeblichen Sachverhaltes, der hier nur im Wesentlichen wiederholt werden soll, wieder:

- Die Bf sei Halterin der gegenständlichen Zugmaschine "Volvo Typ FH41TB" (richtig: "Volvo Typ FH42TB").
- Der Lenker B sei am 17. Jänner 2010 aus Italien (Triest) kommend in Arnoldstein mit der Zugmaschine und dem angekoppelten Sattelauflieder nach Österreich eingefahren.
- Bei der Einfahrt habe er am Grenzübergang die Belohnungsgenehmigung mit der Nr. e/2009, die für den Drittlandsverkehr bzw. den internationalen Straßen-Güterverkehr zwischen Österreich und der Türkei gültig gewesen sei bzw. mit welcher der Transit mit

einem einzelnen KFZ oder mehreren aneinander gekoppelten Fahrzeugen berechtigt gewesen sei, ordnungsgemäß entwertet.

- Lediglich ein verhältnismäßig kleiner Teil des Sammelgutes sei für Österreich bestimmt gewesen und auch dort abgeladen worden.

- Der Sattelauflieder sei per Fährschiff aus der Türkei zum Freihafen Triest gelangt und dort an die Zugmaschine, die einige Zeit davor über den Landweg in das Zollgebiet der Europäischen Union gelangt war, gekoppelt und weiter befördert worden.

Am 18. Jänner 2010 sei der Sattelzug (Zugmaschine, Sattelauflieder und geladenes Gut) im Zuge einer Straßenkontrolle beschlagnahmt und erst gegen eine Sicherstellung von € 30.560 einige Tage später wider freigegeben worden.

In der Folge seien einige Behördenverfahren eingeleitet, nicht eingeleitet bzw. wieder beendet worden:

- Von der BH Wels-Land sei kein Verwaltungsstrafverfahren wegen eines Verstoßes gegen das Güterbeförderungsgesetz (nachfolgend: GütbefG) eingeleitet worden.

- Der UFS habe die an den Fahrer gerichtete Beschlagnahmeanordnung als rechtswidrig aufgehoben, das eingeleitete Finanzstrafverfahren aufgehoben, weil jedenfalls die subjektive Tatseite nicht vorliege, den im Finanzstrafverfahren ergangenen Sicherstellungsauftrag betreffend die Geldstrafe, den Teilwertersatz und die Kosten des Finanzstrafverfahrens aufgehoben. Die sichergestellten Beträge seien im Wesentlichen wieder ausgefolgt worden.

Dessen ungeachtet habe das Zollamt den Abgabenbescheid vom 7. November 2010, Zahl: 520000/a/6/2010, erlassen und ihr Eingangsabgaben in der Höhe von € 25.480 [an Zoll (A00) € 10.400, an EUST (B00) € 15.080] vorgeschrieben.

In einem vergleichbaren Fall habe der VwGH eine Amtsbeschwerde gegen eine Bescheid des UVS Oberösterreich betreffend die Übertretung des GütbefG als unbegründet abgewiesen. Der UVS habe danach keinen Verstoß gegen das GütbefG bei Verwendung einer Zugmaschine für den Transport eines Aufliegers vom Hafen Triest nach bzw. durch Österreich unter Verwendung einer Belohnungsgenehmigung gesehen.

Die Bf hat in der Folge ihre Beschwerde (ihren Vorlageantrag) ausgeführt und im Wesentlichen vorgebracht:

- Die verwendete Belohnungsgenehmigung decke - selbst wenn die Genehmigung an das Zugfahrzeug und nicht an die Warenbeförderung gekoppelt sei - sowohl den Drittlandsverkehr als auch eine Fahrt nach Österreich. Es werde vom Zollamt nicht bestritten, dass der Fahrer die Belohnungsgenehmigung in Arnoldstein ordnungsgemäß entwertet habe. Auf der Genehmigung sei ausdrücklich "gültig auch für den Drittlandsverkehr" festgehalten und dass sie "zum internationalen Straßengüterverkehr zwischen Österreich und der Türkei sowie zum Transit durch Österreich mit einem einzelnen Kraftfahrzeug oder mehreren aneinander gekoppelten Fahrzeugen" berechtige. Der UVS Oberösterreich habe die in einem vergleichbaren Fall auch so gesehen. Die Richtigkeit dieser Rechtsansicht sei bestätigt worden (VwGH 24.5.2012, 2010/03/0179). Liege aber kein Verstoß gegen das GütbefG vor, fehle es an der Berechtigung einen Abgabenentstehungstatbestand nach Art. 204 ZK anzunehmen.

Die Rechtsmeinung des BMVIT sei in Anbetracht der Entscheidungen des UVS und des VwGH offenbar rechtswidrig, jedenfalls unbeachtlich.

Nach der Arbeitsrichtlinie Güterverkehr erfordere der Drittlandsverkehr eine Genehmigung mit dem Aufdruck Drittlandsverkehr, eine Voraussetzung die die Belohnungsgenehmigung erfülle. Die Belohnungsgenehmigung enthalte keinerlei Hinweise darauf, dass der Heimatstaat (mit aufgesatteltem Sattlauflieger) durchfahren werden müsse. Die Ansicht des Zollamtes sei noch weniger verständlich, weil nur ein geringer Teil der Waren in Österreich abgeladen wurde. Die Entscheidung des EuGH vom 18.1.2011, Rs. C-272/10, *Siig*, sei für das gegenständliche Verfahren nicht maßgeblich, da es sich dort um einen polnischen LKW gehandelt habe.

- Es sei entgegen der Ansicht der belangten Behörde die Warenbeförderung und nicht die LKW-Beförderung relevant. Eine Kabotage liege nur dann vor, wenn Waren bei einer Warenbeförderung im Zollgebiet geladen und wieder ausgeladen werden.

- Es sei - selbst wenn im gegenständlichen Fall ein Binnenverkehr vorliegen würde - das Vorliegen der verkehrsrechtlichen Bewilligung nach dem Abkommen Österreich-Türkei gegeben.

- Es liege keine Einfuhr der Ware im Sinne des UStG 1994 vor, weil die Zugmaschine die Grenze aus Italien kommend überschritten habe.

- Der Zollfreihafen Triest liege außerhalb des Zollgebietes der Europäischen Union, sodass das Aufsatteln kein Beladen im Zollgebiet gewesen sei.

- Es liege ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor, weil die Vorschreibung der Einfuhrabgaben rechtswidrig sei, wenn Art. 28 AEUV die Erhebung von Ein- und Ausfuhrzöllen bzw. Abgaben gleicher Wirkung aus Anlass des Überschreitens von Binnengrenzen verbiete.

- Die Vorschreibung der Abgaben sei der Höhe nach unrichtig, insbesondere werde der Abgabenberechnung zugrunde liegende Wert des Zugmaschine bestritten, weil der tatsächliche Wert weitaus, zumindest 50% niedriger gewesen sei.

- Es liege ein Verfahrensfehler vor, weil das Zollamt die beantragten Beweise zum Beförderungsweg, zur Art und Menge der Ladung und zu den Ladestellen bzw. zum Zustand des Fahrzeuges nicht aufgenommen habe.

Zum Beweis für das Vorgebrachte, insbesondere für den Zustand und weitaus geringeren Wert der Zugmaschine sowie über den Reiseweg der Zugmaschine ersuchte die Bf um die Einvernahme diverser namentlich genannter Personen und beantragte, es möge

- eine mündliche Verhandlung anberaumt

und

- in Stattgebung der Beschwerde der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert werden, dass der Berufung gegen den Abgabenbescheid stattgegeben und der Abgabenbescheid ersatzlos aufgehoben werde,

- in eventu der angefochtenen Bescheid aufgehoben und dem Zollamt die neuerliche Entscheidung über die Berufung aufgetragen werde.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2016 hat die Bf mitgeteilt, dass die zur Einvernahme beantragten Personen nicht anreisen werden und dass sie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückziehe.

Zur Sache selbst hat die Bf im Schreiben ergänzt:

- Die bisherigen zollrechtlichen Bestimmungen zur Kabotage seien mit 1. Mai 2016 außer Kraft getreten, da die ZK-DVO zum 1. Mai 2016 aufgehoben worden sei.
- Die bisherigen Kabotagebestimmungen seien von den Behörden und Gerichten daher ab 1. Mai 2016 nicht mehr anzuwenden, weil die ZK-DVO ohne diesbezügliche Übergangsbestimmungen aufgehoben worden sei.
- Nach der BAO (*Ritz*, BAO⁴, § 289 Rz. 64 mwN) sei bei Entscheidungen über Beschwerden die Rechtslage zur Zeit der Erlassung der Entscheidung zugrunde zu legen, es sei daher der Beschwerde im Hinblick auf diese zwischenzeitlich eingetretenen Rechtänderungen ohne weiteres Beweisverfahren Folge zu geben, weil der ihr zur Last gelegte Tatbestand keinerlei Zollschuldentstehung mehr bewirke.
- Das Regierungsabkommen zwischen Österreich und der Türkei über den internationalen Straßentransport (BGBI. 274/1979) sehe Ausweise für Kraftfahrzeuge im Güterverkehr vor.
- Solche Ausweise - die vorgelegte Belohungsgenehmigung sei ein solcher Ausweis gewesen - eines Vertragsstaates berechtigen zur Ausübung von Beförderungen nach und aus dem anderen Staat sowie zum Transit durch diesen Staat.
- Auf den Wortlaut der Belohungsgenehmigung dürfe vertraut werden (VwGH 23.11.2009, 2008/03/0152 und VwGH 24.5.2009, 2010/03/0197).
- Der Wortlaut der Belohungsgenehmigung gebe wie auch das Abkommen keinerlei Anhaltspunkte dafür, das Auflieger und Zugmaschine während eines Transports immer identisch sein müssten, ebenso wenig, dass die Beförderung auf dem Land- oder Seeweg bzw. kombinierte Beförderungen unterschiedlich zu behandeln seien. Selbst wenn - was bestritten werde - diese Umstände rechtlich erheblich wären, wäre eine schuldhafte Rechtsverletzung aufgrund des Wortlautes der Belohnungsgenehmigung wiederum ausgeschlossen, was der VwGH in den erwähnten Erkenntnissen ebenfalls festgehalten habe.
- Selbst wen man von einem rechtswidrigen Verhalten ausgehe, habe die Bf jedenfalls davon ausgehen können, dass die von der Belohungsgenehmigung dem Wortlaut nach gedeckten Fahrten zulässig gewesen seien.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes (nachfolgend BFG) vom 23. Jänner 2017 wurde die Bf eingeladen, ihre im Rechtszug vertretene Ansicht, dass der tatsächliche Wert der gegenständlichen Zugmaschine weitaus, zumindest 50% niedriger gewesen sei, als der geschätzte Wert, mit Nachweisen zu konkretisieren oder zumindest glaubhaft zu machen.

Die Bf hat zum Vorhalt in offener Frist mit Schreiben vom 22. März 2017 Stellung genommen.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich ohne berechtigte Zweifel aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten Abgabenakten sowie aus Angaben und Vorbringen der Parteien des Abgabenverfahrens im gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Verfahren. Der vom Zollamt ermittelte für die Entscheidung relevante Sachverhalt, der diesbezüglich mit jenem von der Bf dargelegten zur Deckung gebracht werden kann, wird - bis auf den Zollwert der Zugmaschine - vom BFG nicht bestritten.

Das gegenständliche Beförderungsmittel Sattelzugmaschine ist anlässlich der Einreise in die Europäische Union - wie von der Bf angegeben - wenige Tage vor dem 17. Jänner 2010 durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b) und des Art. 233 ZK-DVO anlässlich des Übertrittes über die Zollgrenze der Europäischen Union in Bulgarien in das formlos bewilligte Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Art. 554 und Art. 558 Abs. 1 Buchstabe c) ZK-DVO übergeführt worden.

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 beigefügten 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 einfuhrabgabenpflichtigen 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 einfuhrabgabenpflichtigen 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; BGBI. Nr. 593/1995 idG) 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 Unabhängigen 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.

Der UFS hat die an die Bf adressierte (gerichtete) Beschlagnahmeanordnung als rechtswidrig aufgehoben, weil sie nicht an den Fahrer des Sattelzuges als anwesenden Inhaber des in Beschlag zu nehmenden Gegenstandes adressiert (gerichtet) war.

Der UFS hat das eingeleitete Finanzstrafverfahren aufgehoben, weil die Bf nicht schulhaft gegen das GütbefG verstoßen hat, weshalb auch der im Finanzstrafverfahren ergangene Sicherstellungsauftrag betreffend die Geldstrafe, den Teilwertersatz und die Kosten des Finanzstrafverfahrens aufzuheben war.

Die Entscheidung des UVS Oberösterreich hat ein Straferkenntnis der BH Schärding betroffen. Der VwGH hat dazu im bereits erwähnten Erkenntnis vom 24. Mai 2012 erwogen, dass die Bf des dortigen Verfahrens bei ihren rechtlichen Erwägungen übersehen habe, dass sich der UVS Oberösterreich als belangte Behörde bei seiner Entscheidung - "ungeachtet der Frage, ob der Mitbeteiligte den ihm vorgeworfenen Tatbestand in objektiver Hinsicht erfüllt hat", vor allem rechtens darauf gestützt habe, dass ihm subjektiv keine Vorwurf gemacht werden könne, ihn also an einer allfälligen Übertretung von Vorschriften des GütbefG kein Verschulden im Grunde des § 5 Abs. 1 VStG treffe.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass aus verwaltungs- oder finanzstrafrechtlicher Sicht subjektive und objektive Tatbestandselemente erfüllt sein müssen.

Aus abgabenrechtlicher Sicht müssen - wie oben dargelegte - 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 mehr 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.

Die Italienische Zollverwaltung hat dem Zollamt im Rahmen der Amtshilfe mit Schreiben vom 30. August 2010 mitgeteilt, dass in Italien keine Zollschuld entstanden ist.

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, bis 31. Jänner 2010 auch für den Drittlandsverkehr gültige Belohnungsgenehmigung Nr. e/2009 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 Sattelauflieder 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 Transitfahrten 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 Sattelauflieder 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 Sattelauflieder) 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 bereist 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 (Art. 204 Abs. 3 ZK) zuzurechnen ist - unerheblich, sondern es ist ausreichend, wenn die Ware (hier 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 vom 11.11.1999, C-48/99).

Die Bf bestätigt nicht nur in der Beschwerdeschrift, dass die Sattelzugmaschine und der Sattelauflieder nicht gemeinsam in die Europäische Union verbracht wurden. Danach kam der Sattelauflieder mit der Fähre aus der Türkei kommend nach Triest, die Zugmaschine kam einige Tage davor aus der Türkei kommend auf eigener Achse über Bulgarien 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 Aufliegers auf eine Sattelzugmaschine 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 Nr. e/2009 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 verschifte 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, Rs. 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 Zollschuld entsteht gemäß Art. 204 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, namentlich die im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen einzuhalten, nicht mehr erfüllt wird (vgl. EuGH 16.6.2011, Rs. 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 in Arnoldstein 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 17. Jänner 2010 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*, UStG⁴, § 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 (BGBI. 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 Zollgebietes der Union zu einem anderen Ort innerhalb des Zollgebietes 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 als Halterin der Sattelzugmaschine war als Inhaberin des Zollverfahrens unbestritten jene Person, die die Pflicht, die im Bereich des Verkehrs geltenden nationalen Bestimmungen einzuhalten, zu erfüllen hatte, nicht erfüllt hat und demnach zur Zollschuldnerin geworden ist.

Inhaber des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung und damit Pflichteninhaber bzw. Zollschuldner ist regelmäßig das drittäandische 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, ZK⁶*, 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, ZK⁶*, 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*, ZK⁶, Art. 244, Rz. 7; *Ritz*, BAO⁶, § 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, Rs. 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 zugetragen. 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 Union 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 Lugarner Sees. Das Aostatal und das Gebiet von Gorizia an der slowenischen Grenze gehören zwar zum Zollgebiet, sie werden aber aus historischen Gründen wie "unechte Freizeonen" 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 2. Dezember 2016 den Antrag auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, mitgeteilt, dass die namens der Bf zur Einvernahme beantragten Personen nicht anreisen können und weitere Vorbringen vorgetragen.

Richtig ist, dass die bisherigen zollrechtlichen Bestimmungen zur Kabotage mit 1. Mai 2016 außer Kraft getreten sind. Mit dem Vorbringen, dass deswegen die bisherigen Bestimmungen zum Binnenverkehr von den Behörden und Gerichten auf vor dem 1. Mai 2016 angefallene Sachverhalte nicht mehr anzuwenden sind, kann die Bf nichts für sich gewinnen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist - wie bereits dargelegt - für die Vorschreibung 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 Belohnungsgenehmigungen hingegen nicht eindeutig ergeben hat, wurden schuldhafte Rechtsverletzung aufgrund des Wortlautes der Belohnungsgenehmigungen vom BFG, VwGH und UVS ausgeschlossen.

Zur Frage des Wertes der am 4. August 2009 erstmals zugelassenen gebrauchten Sattelzugmaschine Volvo Typ FH42TB im Zeitpunkt der verfahrensrelevanten Einfuhr nach Österreich am 17. Jänner 2010 ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Zollamt der Berechnung der Eingangsabgaben einen Zollwert in der Höhe von € 65.000 zu Grunde gelegt hat.

Im Beschwerdeverfahren wird von der Bf ohne jede Konkretisierung und ohne die Vorlage von Nachweisen diese Bemessungsgrundlage bestritten. Die Bf vertritt die Ansicht, der tatsächliche Wert der gegenständlichen Zugmaschine sei weitaus, zumindest 50% niedriger gewesen.

Die Bf hat ihr diesbezügliches Vorbringen durch die Aussage von Zeugen belegen wollen. Nachdem diese nicht anreisen können, wurde die Bf mit Schreiben des BFG vom 23. Jänner 2017 eingeladen, dem BFG gegenüber nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, dass der tatsächliche Wert der gegenständlichen Zugmaschine weitaus, zumindest 50% niedriger war, als der geschätzte Wert, weil das BFG nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehe, dass sich eine nur fünf Monate alte Zugmaschine mit einem Kilometerstand von rund 20.000 Kilometern noch nicht in einem so schlechten Zustand befunden haben kann, dass deren Wert wesentlich vom Durchschnittswert für vergleichbare Fahrzeuge abweicht. Ebenso wenig könne es nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehen, dass sich eine Zugmaschine, die im Fernverkehr eingesetzt wurde, mit der auf dem Landweg von der Türkei über Triest nach Österreich gefahren wurde, in einem technisch schlechten Zustand befunden und/oder nicht mehr den einschlägigen Vorschriften entsprochen habe.

Die Bf hat zum Vorhalt mit Schreiben vom 22. März 2017 Stellung genommen und im Wesentlichen mitgeteilt, über Urkunden, aus denen der Zollwert der gegenständlichen Sattelzugmaschine am 18. Jänner 2010 als dem Tag der Beschlagnahme zweifelsfrei hervorgehe, verfüge sich nicht mehr; dies vor allem deshalb, weil keine gesetzliche Aufbewahrungspflicht bestehe. Sie verweise aber darauf, dass bereits in der Beschwerde Zeugen u.a. zum Beweisthema "Wert der Zugmaschine" benannt wurden.

Im Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld war die Sattelzugmaschine erst fünfeinhalb Monate alt. Sie wurde von einem Mitarbeiter der Volvo Group Austria GmbH am Hauptsitz von Volvo Trucks in Tribuswinkel (Österreich) unter Zuhilfenahme der Eurotax-Liste mit einem Nettowert in der Höhe zwischen € 65.000 bis € 70.000 geschätzt und hatte damals einen Neupreis von € 89.000 bis € 92.000.

In Österreich ist die Volvo Group Austria GmbH für das operative Geschäft der Marken Volvo Trucks und Renault Trucks verantwortlich.

Zur Frage des Zollwertes der gegenständlichen Sattelzugmaschine im Zeitpunkt der Einfuhr nach Österreich ist außerdem noch zu bemerken, dass die belangte Zollbehörde der Berechnung der Eingangsabgaben gemäß Art. 31 ZK den niedrigsten Nettowert in der Höhe von € 65.000 zu Grunde gelegt hat.

Davon, dass der tatsächliche Zollwert der gegenständlichen Sattelzugmaschine weitaus, zumindest um 50% niedriger gewesen sein soll, als der geschätzte Wert, ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung dann nicht auszugehen, wenn man bedenkt, dass sich eine erst rund fünf Monate alte und im internationalen Straßengüterverkehr eingesetzte Sattelzugmaschine mit einem Kilometerstand von rund 20.000 Kilometern noch nicht in einem so schlechten Zustand befunden haben kann, dass deren Wert in der von der Bf behaupteten Größenordnung vom Durchschnittswert einer in der Eurotax-Liste erfassten vergleichbaren Zugmaschinen abweicht.

Die Bf hat bereits in der Beschwerde für das Beweisthema "Wert der Sattelzugmaschine" diverse Zeugen benannt.

Nachdem die Bf diesbezüglich auf den Inhalt des § 183 Abs. 3 BAO hingewiesen wurde, hat sie dem BFG mit Schreiben vom 2. Dezember 2016 mitgeteilt, dass die von ihr zur Einvernahme beantragten Personen nicht anreisen können.

Dem BFG stehen verwertbare diesbezügliche Zeugenaussagen damit nicht zur Verfügung.

Insoweit die Bf mit Aufbewahrungsfristen argumentiert, ist sie darauf hinzuweisen, dass Aufzeichnungen über die Fristen hinausgehend aufzubewahren sind, wenn sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind (§ 132 BAO).

Wer weiß, dass Unterlagen zu Beweiszwecken 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.

Graz, am 30. März 2017