



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., Adresse1, vertreten durch Mag. Friedrich Kühleitner Mag. Franz Lochbichler, Rechtsanwälte - Strafverteidiger OG, 5620 Schwarzach / Pongau, Markt 7, vom 7. Mai 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 22. April 2010, Zl. 600000/xxxxx/6/2009, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt Salzburg hat der Beschwerdeführerin (Bf) mit Bescheid vom 16. November 2009 mitgeteilt, für sie sei eine Einfuhrzollschuld [Zoll (A00), Einfuhrumsatzsteuer (B00) und eine Abgabenerhöhung (1ZN)] entstanden, weil sie einen LKW-MAN der Warennummer 8704239199 der zollamtlichen Überwachung entzogen habe.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 10. Dezember 2009 in der die Bf den Bescheid vom 16. November 2009 im Wesentlichen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes angefochten hat.

Das Zollamt Salzburg hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2010 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die an das Zollamt Salzburg gerichtete form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 7. Mai 2010. Von der Bf wird die Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und

wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes angefochten.

Die Bf beantragt, der Beschwerde Folge zu geben, in eventu den Erlass der Einfuhrzollschuld und der Abgabenerhöhung auszusprechen, jedenfalls bis zur Erledigung der Beschwerde eine Aussetzung der Abgabenverbindlichkeiten zu bewilligen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Das Zollamt Salzburg hat mit Bescheid vom 16. November 2009, Zl. 600000/xxxxx/2/2009, festgestellt, für die Bf sei eine Einfuhrzollschuld im Gesamtbetrag von € 37.975,18 [davon € 17.859,03 an Zoll (A00), € 19.807,29 an Einfuhrumsatzsteuer (B00) und € 308,86 an Abgabenerhöhung (1ZN)] entstanden, weil sie den MAN-LKW (Typ a, Chasis-Nr. b) der Warennummer 8704239199 der zollamtlichen Überwachung entzogen habe.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 10. Dezember 2009 in der die Bf den Bescheid vom 16. November 2009 im Umfang der Vorschreibung der Zollschuld im Betrag von € 17.859,03 sowie im Umfang der Vorschreibung der Abgabenerhöhung im Betrag von € 308,86 im Wesentlichen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes angefochten hat.

Die Bf begründete ihre Berufung vor allem damit, dass ihr bei der Einfuhr ein Fehler in der Form eines leichten Verschuldens passiert sei. Unter Hinweis auf das Schreiben der A vom 26. November 2009 seien die verantwortlichen Organe der Bf, weil die Zollpapiere nicht wie üblich im betreffenden Fahrzeug gelegen seien, davon ausgegangen, die Zollformalitäten seien antragsgemäß erledigt worden und dass es nur deshalb zum Entzug gekommen sei. Mit Bekanntwerden ihres Versehens habe die Bf sofort alles unternommen, um die erforderlichen Schritte nachzuholen; diesbezüglich hat sie auf ihr Schreiben vom 6. November 2009 verwiesen.

Das Zollamt Salzburg hätte aufgrund ihres steuerlichen Verhaltens und deswegen, weil ihr kein Vorteil erwachsen sei, von der Vorschreibung von Zoll und Abgabenerhöhung Abstand nehmen müssen. Sie habe den Sachverhalt selbst offengelegt, so dass von einer fristgerechten Selbstanzeige auszugehen sei.

Die Bf hat beantragte, es möge der bekämpfte Bescheid ersatzlos behoben werden.

Das Zollamt Salzburg hat in der Folge den Sachverhalt durch ein behördliches Prüfungs- und Ermittlungsverfahren verbreitert und die Bf diesbezüglich mit Schreiben vom 10. März 2010 vor allem auch dahingehend, dass die Bf mit einer die Berufung abweisenden Entscheidung zu rechnen habe, in Kenntnis gesetzt.

Die Bf hat sich dazu in ihrer Eingabe vom 24. März 2010 geäußert und im Wesentlichen vorgebracht, eine bloße Zusammenfassung der schriftlichen Aussage des Rechtsvertreters des Zeugen B reiche zur Wahrung des Parteiengehörs nicht aus; ihren Rechtsvertretern mögen die entsprechenden Urkunden zur Einsichtnahme und Äußerung zugestellt werden. Die Bf hat ausdrücklich die Anberaumung und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Ladung des Zeugen B beantragt und bemerkt, das als minderer Grad des Versehens zu bewertende Verhalten der Bf sowie ihr wesentlicher Beitrag zur Aufklärung des Sachverhaltes im Anschluss an die Kenntniserhebung würde zeigen, dass dieses einer Selbstanzeige analog den Bestimmungen der BAO gleichkomme. Einer Billigkeitsentscheidung stehe damit nichts entgegen.

Das Zollamt Salzburg hat der Bf mit Schreiben vom 29. März 2010 das Mitwirkungsersuchen betreffend B und das Antwortschreiben übersendet und ausgeführt, im Rechtsbehelfsverfahren der ersten Stufe sei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht vorgesehen bzw. seien in Zollverfahren Billigkeitsansuchen auf Art. 239 ZK zu stützen. Für eine allfällige Stellungnahme würden vierzehn Tage in Vormerk genommen.

Das Zollamt Salzburg hat die Berufung vom 10. Dezember 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 22. April 2010, Zl. 600000/xxxxx/6/2009, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die an das Zollamt Salzburg gerichtete form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 7. Mai 2010, in der die Berufungsvorentscheidung ihrem gesamten Inhalt nach wegen Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes angefochten wird. Zur Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führt die Bf im Wesentlichen aus, gemäß der Rechtsprechung des VwGH habe die belangte Behörde die der Entlastung bzw. dem Standpunkt der Rechtsmittelwerberin dienenden Beweise ebenso aufzunehmen, wie die belastenden. Mit Verfahrens Antrag vom 24. März 2010 habe sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und in diesem Zusammenhang die Einvernahme des Zeugen B. Der beantragte Zeuge konnte sich zur Einlassung der Bf nicht äußern oder habe sich nicht äußern wollen, obwohl er zunächst in der Note vom 26. November 2009 ausgeführt habe, dass ihm nach Abschluss der Zollformalitäten an der Grenze keine Zollpapiere mehr ausgehändigt worden seien.

Offensichtlich aufgrund unverständlicher Angst vor den Behörden sei der beantragte Zeuge in weiterer Folge über Mitwirkungsersuchen durch das Zollamt Salzburg nicht mehr gewillt gewesen, seine entsprechenden Aussagen zu wiederholen, weshalb die Bf im Sinne eines „fair trials“ gemäß der EMRK die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und diesbezüglicher

Ausübung des Fragerechtes gegenüber dem Zeugen beantragt habe.

Diesem Beweisantrag sei seitens der belangten Behörde nicht Folge gegeben worden bzw. der beantragte Beweis – in vorgreifender Beweiswürdigung – in Verbindung mit der Durchführung einer Berufungsverhandlung nicht aufgenommen worden, weshalb der maßgebende Sachverhalt nicht entsprechend ermittelt sei.

Im Zusammenhang mit der Ausübung des Fragerechtes wäre es der Bf gelungen den Nachweis zu führen, dass der Zeuge die Zollpapiere tatsächlich nicht ausgehändigt bekommen habe. Die belangte Behörde wäre zu anderen Sachverhaltsfeststellungen gekommen, nämlich dahingehend, dass die Bf an der fristgerechten Deklaration der Zollschild kein Verschulden treffe bzw. dass die Voraussetzungen für die Gewährung einer Aussetzung der Zollschild vorliegen.

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes bringt die Bf vor, in ihren rechtlichen Erwägungen habe die belangte Behörde unter Zugrundelegung des Art. 203 Abs. 1 ZK ausgeführt, dass eine Zollschild entstehe, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Zollschildner nach der genannten Gesetzesbestimmung sei eine Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Entgegen den rechtlichen Erwägungen des Zollamtes Salzburg seien jedoch im Zusammenhang mit der rechtlichen Würdigung dieser Gesetzesbestimmung subjektive Tatmerkmale sehr wohl von Bedeutung. Nicht anders könne Art. 203 Abs. 3 ZK gewertet werden, wenn dort ausgeführt wird, dass Zollschildner Personen sind, die an der Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen. Die zitierte Gesetzesstelle stelle somit auf den Verschuldensgrad des Vorsatzes bzw. der Fahrlässigkeit ab, die jeweils mit einer subjektiven Tatseite verbunden sein müssen. Insofern vermenge die belangte Behörde die Frage des Entstehens der Zollschild auf unzulässige Weise mit der Frage der Zollschildnerschaft und gelange deshalb zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung, dass allein aufgrund des Tatbestandes des Realaktes der Entziehung der Berufung jeglicher Erfolg versagt bleiben müsse. Die Behörde hätte bei richtiger rechtlicher Beurteilung von der Festsetzung der Zollschild Abstand nehmen müssen. Nach einem Antrag auf Erlass (Billigkeitsmaßnahme) gemäß Art. 877 ff ZK-DVO und einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben gemäß § 212a BAO beantragt die Bf, es möge

- dem gegenständlichen Rechtsmittel Folge geben und die Berufungsvorentscheidung ersatzlos behoben werden sowie die Vorschreibung der Einfuhrzollschild im Betrage von € 17.859,03 und der Abgabenerhöhung im Betrage von € 308,86 unterbleiben;
- in eventu der Erlass der Einfuhrzollschild und der Abgabenerhöhung ausgesprochen werden;

- jedenfalls die beantragte Aussetzung der Abgabenverbindlichkeit bis zur rechtskräftigen Entscheidung über die Beschwerde bewilligt werden.

Nach einem ergänzenden Vorbringen der Bf vom 21. Juni 2010 wurde B am 15. Februar 2011 niederschriftlich als Zeuge befragt.

Die Niederschrift und die im Zuge der Niederschrift vom Zeugen vorgelegten Urkunden wurden der Bf und dem Zollamt Salzburg jeweils mit Schreiben vom 16. Februar 2011 zur Kenntnis gebracht.

Die Bf hat sich dazu in ihrer Stellungnahme vom 25. Februar 2011 geäußert und im Wesentlichen vorgebracht, es ergebe sich ihrer Ansicht nach aus der Aussage des Zeugen für die Aufklärung des Sachverhaltes nichts Neues, da die Aussage es auch zulasse davon auszugehen, der Zeuge selbst habe die Unterlagen „verschustert“, weshalb der maßgebliche Sachverhalt, wo die Zollpapiere tatsächlich verblieben seien, nicht mit der notwendigen Sicherheit festgestellt worden sei. Fakt sei, dass sich aus dem Sachverhalt ergebe, die Bf sei umgehend nach Entdeckung des Fehlers bzw. der unterlassenen Zollanmeldung von sich aus tätig geworden und habe sämtliche erforderlichen Schritte in die Wege geleitet, um den rechtmäßigen Zustand herzustellen. Es sei auf ihrer Seite weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit vorgelegen, weshalb ein Erlass der Zollschuld gerechtfertigt sei. Die Bf erneuert ihre in der Beschwerdeschrift gestellten Anträge auf ersatzlose Behebung der Berufungsvorentscheidung und auf Erlass der Einfuhrzollschuld und der Abgabenerhöhung.

Am 24. März 2011 wurde B als Zeuge neuerlich und ergänzend und wurde A erstmals als Zeugin zur Sache einvernommen.

Die Niederschriften und die im Zuge der Aufnahme der Niederschriften von den Zeugen vorgelegten Urkunden wurden der Bf und dem Zollamt Salzburg jeweils mit Schreiben vom 24. März 2011 zur Kenntnis gebracht, um den Parteien des Verfahrens die Möglichkeit zu geben, sich dazu zu äußern.

Von dieser Möglichkeit hat die Bf in ihrer Stellungnahme vom 8. April 2011 Gebrauch gemacht und im Wesentlichen vorgebracht, dass auch jetzt nicht mit der notwendigen Sicherheit habe festgestellt werden können, wo die Zollpapiere tatsächlich verblieben sind. Dass sich die Zeugen nun besser erinnern, soll die von den Zeugen von der Bf übernommene Tätigkeit gegenüber den Abgabenbehörden in einem besseren Licht erscheinen lassen.

Die wesentlichsten gesetzlichen Bestimmungen sind:

Art. 91 Abs. 1 ZK:

Danach können Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen

Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im externen Versandverfahren zwischen zwei innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden.

Art. 91 Abs. 2 lit. a ZK:

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle erfolgt die Beförderung nach Abs. 1 im so genannten externen gemeinschaftlichen Versandverfahren.

Das externe gemeinschaftliche Versandverfahren ist vor allem für die Beförderung von Waren, die sich in einem Zollager befinden, die einem aktiven Veredelungsverkehr unterworfen werden oder die zur vorübergehenden Verwendung eingeführt werden, vorgesehen.

Art. 96 Abs. 1 ZK:

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

- a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Behörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu stellen;
- b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

Art. 96 Abs. 2 ZK:

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

Art. 92 Abs. 1 ZK:

Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die dazugehörigen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

Art. 203 Abs. 1 ZK:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Art. 203 Abs. 2 ZK:

Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Art. 203 Abs. 3 ZK:

Zollschuldner sind:

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

§ 166 BAO:

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

§ 167 BAO:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde ofenkundig 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.

Der Bf wird vom Zollamt Salzburg vorgeworfen, die mit der Versandanmeldung (T1) Nr. c (Hauptverpflichteter: Spedition C, Adresse2) zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren angemeldete Ware, einen MAN-LKW (Typ a, Chasis-Nr. b) der Warennummer 8704239199 der Bestimmungsstelle Zollamt Salzburg nicht gestellt und damit der zollamtlichen Überwachung entzogen zu haben.

Voraussetzung dafür, dass neben dem Hauptverpflichteten auch ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Waren annimmt, verpflichtet ist, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu stellen, ist gemäß Art. 96 Abs. 2 ZK, dass er die Waren angenommen hat und dass er weiß, dass die Waren dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde der MAN-LKW von B bei der D, Adresse3, abgeholt, unbestritten am 1. September 2009 von der Spedition C zum gemeinschaftlichen

Versandverfahren angemeldet, an B mit den betreffenden Zollpapieren übergeben, von diesem dem Zollamt St. Margarethen DA Freilager mit den zugehörigen Zollpapieren gestellt, vom Zollamt St. Margarethen DA Freilager die Anmeldung zum Versandverfahren angenommen und wurde der MAN-LKW in der Folge auf eigener Achse von B zur Bf verbracht und dort in der Nacht auf den 2. September 2009 im Auftrag der Bf vereinbarungsgemäß am vorgesehenen Gelände abgestellt.

Es war gemäß Art. 96 Abs. 1 ZK der Hauptverpflichtete, die Spedition C, als Verfahrensinhaber gebunden; daneben gemäß Abs. 2 leg.cit. zwei weitere Personen, namentlich ab der Übergabe der Ware durch die Spedition C an den Warenführer B dieser und ab der Übergabe der Ware durch B an die Bf bzw. der Übernahme des LKW-MAN durch die Bf als Warenempfängerin die Bf selbst.

Die Pflichten aus dem Versandverfahren gehen durch Übernahme der Ware an den jeweiligen Übernehmer, vorausgesetzt der jeweilige Übernehmer nimmt die Waren im Bewusstsein an, dass sie sich im gemeinschaftlichen Versandverfahren befindet.

Im Beschwerdeverfahren war vor allem strittig, ob die Bf zum Zeitpunkt der gemäß der Vereinbarung durchgeführten Übernahme der Ware auch die Zollpapiere, die beim Zollamt geblieben sein sollen, vom Warenführer B übernommen und damit Kenntnis davon gehabt hat, dass der LKW-MAN dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen hat.

Vier Personengruppen kommen gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK als Zolls Schuldner für eine gemäß Art. 203 Abs. 1 leg. cit. entstandene Zolls Schuld in Betracht. Die Nichtgestellung stellt eine Zollzuwiderhandlung dar, wodurch die Versandscheinware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Die Nichtgestellung führt zu einer Zolls chuldnerschaft gemäß Art 203 Abs. 3 ZK

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

Das Zollamt Salzburg hat die Bf nach den Ausführungen im Spruch des Erstbescheides vom 16. November 2009 „gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Gedankenstrich Zollkodex“ für die Einfuhrzollschuld (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) herangezogen.

Die Bestimmung des Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich (erster Gedankenstrich) ZK beschreibt – wie oben dargestellt – den handelnden bzw. unterlassenden Entziehenden als Zollschuldner.

Der Zollkodex selbst definiert den Begriff des Entziehens nicht. Nach der Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff der Entziehung iSd Art. 203 ZK jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (EuGH vom 1.2.2001, Rs C-66/99; 11.7.2002, Rs C-371/99; 12.2.2004, Rs C-337/01). Der Entziehende iSd Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK ist jeder, der durch sein Tun oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen auch nur vorübergehend nicht mehr möglich sind. Das Entziehen ist eine reine Tathandlung; auf subjektiver Merkmale kommt es dabei nicht an. Es kommt allein auf die Erfüllung der objektiven Voraussetzungen durch den Entziehenden an.

Der Entziehende wird ohne weiteres zum Zollschuldner (EuGH vom 1.2.2001, Rs C-66/99; BFH vom 7.12.2004, VII R21/04).

Im Falle eines nicht erledigten externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens ist eine Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK dann entstanden, wenn eine in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren übergeführte Sendung nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden ist (EuGH vom 21.1.2005, Rs C-300/03).

Im Hinblick auf den Einwand der Bf, die belangte Behörde vermenge die Frage des Entstehens der Zollschuld auf unzulässige Weise mit der Frage der Zollschuldnerschaft und gelange deshalb zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung, dass allein aufgrund des Tatbestandes des Realaktes der Entziehung der Berufung jeglicher Erfolg versagt bleiben müsse, ist die Bf nicht im Recht. Der Zollkodex unterscheidet gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK vier Personengruppen, die als Zollschuldner in Frage kommen. Dabei werden der Handelnde (Unterlassende) und der Pflichteninhaber im Sinne von Art. 203 Abs. 3 erster und vierter Anstrich ohne weiteres zu Zollschuldnern. Die Beteiligten gemäß Art. 203 Abs. 3 zweiter Anstrich und die Erwerber gemäß Art. 203 Abs. 3 dritter Anstrich hingegen werden zu Zollschuldnern erst, wenn sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass ein Entziehen vorliegt. Nur hinsichtlich der beiden zuletzt genannten Personengruppen müssen noch subjektive Merkmale hinzukommen.

Der LKW-MAN wurde vom Zollamt St. Margarethen DA Freilager am 1. Juni 2009 mit dem Versandschein (T1) Nr. c an das Zollamt Salzburg als Bestimmungsstelle angewiesen. Nach dem Ergebnis des Suchverfahrens ist die Versandscheinware weder bei der Bestimmungsstelle noch bei einer anderen Zollstelle gestellt und auch der zugehörige Versandschein nicht vorgelegt worden.

Für die Bf ist die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstanden, weil sie die Versandscheinware dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, dass sie in ihrem Verantwortungsbereich ohne weitere Zollbehandlung in den unmittelbaren Wirtschaftskreislauf insofern eingegangen ist, als sie vor Gestellung bei der Bestimmungsstelle von der Bf zum vorgesehenen Zweck – Montage eines bestellten Pressmüllaufbaues – verwendet wurde. Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren sind Handlungen und/oder Unterlassungen wie im Gegenstand geradezu typisch für Zollschuldentstehungen gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK.

Auch juristische Personen können zu Zollschuldnern nach Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK werden wenn mit ihnen zurechenbarem Handeln oder Unterlassen Ware aus der zollamtlichen Überwachung entzogen wurde.

Dass die Bf als Warenempfängerin den Versandschein und das Versandscheingut vom Warenführer B übernommen hat, dass damit die Pflichten aus dem Verfahren an die Bf übergegangen sind, ist erwiesen. Dies ergibt sich aus der glaubwürdigen Aussage des als Zeuge vernommenen B, wonach die nicht unterfertigte Bestätigung vom 26. November 2009 über Ersuchen eines Mitarbeiters der Bf gefälligkeitshalber zustande gekommen ist und nicht der Wahrheit entspricht. Der Zeuge hat ausgeschlossen, selbst die Papiere verloren zu haben. Der Zeuge hat von der Bf in keinem einzigen Fall eines grenzüberschreitenden Transportes den Auftrag erhalten, die transportierte Ware an der Grenze zu verzollen, weshalb die Bf jedenfalls davon ausgehen musste, dass die übernommene Ware noch zollhängig war. Sie hätte aus diesem Grunde selbst dann davon ausgehen müssen, wenn ihr die Zollpapiere nicht ausgehändigt worden wären. Der Bf war immer bekannt, dass ihr B nur Zollgut überlässt. Die Zeugin A hat glaubwürdig ausgesagt, dass ihr ihr Mann von der Bestätigung erzählt und die Bestätigung deshalb nicht unterschrieben hat, weil sie nicht richtig war. Sie selbst hat auch einen LKW zur Bf überstellt. Hinsichtlich aller Überstellungen galt bei Anlieferungen in den Nachtstunden immer die gleiche Vereinbarung. Ihrem Mann wurden beim Zollamt St. Margarethen die Zollpapiere ausgehändigt. Ihr Mann und sie haben es sich bei gemeinsamen Überstellungen zur Gewohnheit gemacht, dass sie Zollpapiere vereinbarungsgemäß im Fond des überstellten LKW belassen und sich dann gegenseitig kontrollieren. Dies ist auch im Gegenstande geschehen. Danach haben sie die

Überstellungskennzeichen demontiert und die KFZ-Schlüssel im dafür vorgesehenen Schlüsselfach deponiert. Die Zeugen haben übereinstimmend ausgesagt, dass sie ohne Zollpapiere nicht mit der Ware hätten nach Österreich einreisen können.

Aus dem Laufzettel und der Aussage der Zeugin A ergibt sich, dass diese einen LKW Mitsubishi mit Pressmüllaufbau mit dem Carnet AT A/Sbg yyy/2009 mit der Bf als Inhaberin wieder eingeführt und zu ihr verbracht hat. Dieses Carnet muss der Bf zugekommen sein, weil der LKW Mitsubishi mit Pressmüllaufbau in der Folge ein weiteres Mal zur Präsentation ins Ausland, namentlich nach Kroatien verbracht wurde.

Diese Ausführungen erlauben im Zusammenhang mit dem Ergebnis der Ermittlungen beim Zollamt St. Margarethen DA Freilager folgerichtig den Schluss, dass der Bf auch die verfahrensgegenständlichen Zollpapiere auf die vereinbarte Art und Weise zugekommen sind.

Zum Vorbringen im Hinblick auf die Beweiswürdigung durch den Unabhängigen Finanzsenat ist zunächst wiederholend anzumerken, dass gemäß § 167 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (VwGH E vom 20.04.2004, 2003/13/0165). Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der 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 (stRSpr des VwGH, z.B. E vom 28.10.2010, 2006/15/0301).

Die Ausführungen der Bf, vor allem dahingehend, dem Warenführer seien die Zollpapiere vom Zollamt nicht ausgefolgt worden, B habe möglicherweise selbst die Zollpapiere „verschustert“, sie habe das Fahrzeug von B ohne Zollpapiere übernommen, die Zollpapiere seien nicht wie üblich im Fond des überstellten LKW gelegen, sind Ergebnisse, die von den Abgabenbehörden nach den Bestimmungen der BAO über die Beweiswürdigung unter sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen und gegen die anderen Beweisergebnisse abzuwägen sind.

In sorgfältiger Berücksichtigung aller Beweisergebnisse haben die Ausführungen der Bf im Vergleich mit den übrigen Ermittlungsergebnissen, wie vor allem den Ausführungen der Zeugen A und B, den Ermittlungsergebnissen im Zusammenhang mit dem Laufzettel, dem von

der Zeugin A überstellten LWK samt zugehörigem Carnet nicht den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit für sich.

Ausgehend von Art. 243 ZK wurde in den nationalen Verfahrensbestimmungen ein mehrstufiges Rechtsbehelfsverfahren vorgesehen. Danach kann gegen Bescheide von Zollämtern der Rechtsbehelf der Berufung eingelegt werden. Darüber entscheidet das Zollamt als Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zwingen mit Berufungsvorentscheidung (§ 85 a und § 85B ZollR-DG). Gegen Berufungsvorentscheidungen kann der Rechtsbehelf der Beschwerde eingebracht werden. Über diesen entscheidet der Unabhängige Finanzsenat als Berufungsbehörde der zweiten Stufe (§ 85c ff ZollR-DG).

Nach den im Abgabenverfahren geltenden Verfahrensordnungen (ZollR-DG und BAO) ist im Berufungsverfahren der ersten Rechtsstufe, also im Berufungsverfahren vor dem Zollamt, keine mündliche Verhandlung vorgesehen. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung war im Gegenstand auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 EMRK geboten, da Abgabenangelegenheiten nicht „civil rights“ betreffen (z.B. VwGH vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170).

Erst vor dem Unabhängigen Finanzsenat als Berufungsbehörde der zweiten Rechtsstufe kann eine mündliche Verhandlung beantragt werden; dies hat jedoch bereits in der Beschwerde zu geschehen (z.B. VwGH vom 28. Mai 2009, 2008/15/0046).

Der beantragte Beweise wurden vom Unabhängigen Finanzsenat nachgeholt, B als Zeuge einvernommen und die Bf dazu gehört. Die Zeugin A wurde von Amts wegen einvernommen und die Bf auch dazu gehört.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde, die Bf sei im Sinne eines „fair trials“ gemäß der EMRK an der Ausübung des Fragerechtes gehindert gewesen, dürfen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Abgabenverfahren auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben (z.B. VwGH vom 17. März 2003, 2004/16/0252). Eine unmittelbare Beweisaufnahme mit dem in der Beschwerdeschrift eingewendeten Fragerecht ist demnach im Abgabenverfahren nicht erforderlich. Die Vernehmung von Zeugen in Abwesenheit eines Beschwerdeführers stellt keinen Verfahrensmangel dar, weil kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter besteht (VwGH 20.2.1992, 90/16/0156). Ebenso wenig besteht ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit dem Zeugen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132). Gemäß § 285 Abs. 6 BAO sind alle Mitglieder des Berufungssenates und die Parteien berechtigt, an in der Verhandlung einvernommene Personen (Zeugen) Fragen zu richten. Hieraus resultiert aber kein

Rechtsanspruch darauf, dass solche Einvernahmen vor dem Senat stattfinden müssen (Ritz, BAO3 § 285 Rz 7).

Der Unabhängige Finanzsenat hat immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis darf jedoch nicht zu einer Entscheidung führen, die nicht "Sache" (also Gegenstand des Verfahrens) vor der Abgabenbehörde erster Instanz war (z.B. VwGH 9.2.2005, 2004/13/0126).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf daher in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand (Sache) des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, dann wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Der Unabhängige Finanzsenat war im Sinne der obigen Ausführungen demnach nicht berechtigt, sich - ohne dass sich das Zollamt Salzburg als erste Instanz damit vorher in einem Erstbescheid und das Zollamt Salzburg als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe in einer zwingend zu erlassenden bekämpften Berufungsvorentscheidung beschäftigt hat - mit dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung und mit dem Billigkeitsantrag im Ergebnis erstmalig zu beschäftigen, so das Recht des Bf auf den gesetzlichen Richter gewahrt bleiben soll.

Zum Vorbringen der Bf, sie habe den Sachverhalt selbst offengelegt und dadurch einen wesentlichen Beitrag zur Aufklärung des Sachverhaltes im Anschluss an die Kenntnisaufnahme geleistet, so dass von einer fristgerechten Selbstanzeige analog den Bestimmungen der BAO auszugehen sei, ist grundsätzlich festzuhalten, dass im Gegenstand ein Beschwerdeverfahren in Abgabensachen anhängig war, eine Selbstanzeige jedoch ein Rechtsinstitut des Steuerstrafrecht ist, welches das grundsätzliche Ziel, eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung zu vermeiden, verfolgt.

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. September 2011