

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Rechtsanwältin Mag. Dr. Alice Hoch, Schlossplatz 12, 2361 Laxenburg, über die Beschwerde vom 25.02.2011 gegen den Bescheid des Zollamtes vom 24.01.2011, GZ. 000000/0000/2010/016, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin H zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung werden wie folgt neu festgesetzt werden:

Abgabe:	Betrag in EUR:
Zoll (A00)	80.902,29
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	377.029,54
Abgabenerhöhung (1ZN)	34.105,23
Summe	492.037,06

Die Bemessungsgrundlagen und Berechnungen sowie die sich daraus ergebenden Differenzbeträge finden sich in den Anlagen 1 (Abfertigungsdaten), 2 (Berechnungsblatt) und 3 (Berechnungsblatt-Abgabenerhöhung), die einen Bestandteil des Spruches des Bescheides bilden.

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

Entscheidungsgründe

Im Zeitraum März bis Dezember 2008 beantragte die Spedition1, Adresse2, im e-Zoll Verfahren die zollamtliche Abfertigung von chinesischen Waren für den Empfänger P, Adresse3.

Die Aufträge für die Verzollungen und die dafür erforderlichen Unterlagen erhielt die genannte Spedition von der Spedition2 (später geändert auf Spedition2a), Adresse4.

Da die Zollbehörde Zweifel an der Höhe der in den Zollanmeldungen erklärten Werte hatte, wurden umfangreiche Ermittlungen eingeleitet. In der Folge wurde festgestellt, dass bei zahlreichen Zollanmeldungen falsche, wertmäßig verminderte und geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen den Verzollungen zugrunde gelegt worden sind.

Mit Vorhalt vom 30.11.2010 teilte das Zollamt dem Beschwerdeführer (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) unter Anschluss einer Liste mit insgesamt 282 Zollanmeldungen aus dem Jahr 2008 zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zusammenfassend mit, dass beabsichtigt sei, ihn diesbezüglich als Zollschuldner gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK für unerhoben gebliebene Einfuhrabgaben samt Abgabenerhöhung in Höhe von insgesamt ca. 800.000 Euro in Anspruch zu nehmen.

Bei 46 Abfertigungen (Verfahren: 40xx) ist in den Zollanmeldungen als Empfänger P, Adresse3, angegeben.

Bei 236 Abfertigungen (Verfahren: 42xx) sind als Empfänger die Unternehmen SRL1 bzw SRL2 in Italien angegeben.

Die den Zollanmeldungen zugrunde gelegten Rechnungen seien gefälscht und würden nicht die tatsächlichen Kaufgeschäfte widerspiegeln; man könne sogar ausschließen, dass es überhaupt Kaufgeschäfte zwischen dem jeweiligen Lieferer in China und den genannten Warenempfängern gegeben habe. Es würden somit keine Transaktionswerte im Sinne des Artikels 29 ZK vorliegen. Auch eine Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 30 ZK sei nicht möglich gewesen, weshalb er durch andere zweckmäßige Methoden (Schätzung) zu ermitteln war. Nach Würdigung aller vorliegenden Feststellungen sei beabsichtigt, die angegebenen Verzollungswerte um den Faktor 3 zu erhöhen.

Der Bf habe nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen als Angestellter der Spedition2, welche die Aufträge für die betreffenden Verzollungen erteilte, an den festgestellten Malversationen mitgewirkt. In den verfahrensgegenständlichen Abfertigungsfällen hätte er für die "Abgabe" der Zollanmeldungen erforderliche Angaben geliefert, obwohl er wusste, dass sie unrichtig waren.

Mit Bescheid vom 24.01.2011, GZ.: 000000/0000/2010/016, hat die Abgabenbehörde gegenüber dem Bf eine im Zeitraum März 2008 bis Dezember 2008 bei der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (46 Abfertigungen, Verfahren: 40xx) gemäß Artikel 201 ZK entstandene Einfuhrzollschuld in der Höhe von EUR 97.758,56 an Zoll sowie Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von EUR 467.223,40 festgesetzt. Nachträglich buchmäßig erfasst wurde gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK der ursprünglich buchmäßig nicht erfassten Differenzbetrag an Zoll von EUR 65.172,40 sowie die Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von EUR 307.802,27. Zusätzlich zu diesen Beträgen wurde dem Bf die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von EUR 41.364,74 mitgeteilt und vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid (sowie gegen einen weiteren Bescheid betreffend die im Vorhalt erwähnten Verfahren 42xx) erhob der anwaltlich vertretene Bf mit Schreiben vom 25.02.2011 Berufung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und führt dazu zusammenfassend aus, dass der in

Haftung gezogene Betrag nicht nachvollziehbar sei und der Grundsatz des Parteienghört durch Übermittlung eines pauschalen und nicht konkretisierten Vorhalts jedenfalls nicht gewahrt werde. Das Zollamt habe erst im angefochtenen Bescheid entsprechende Berechnungen dargelegt und den Bf in die Lage versetzt, dazu substantiiert Stellung zu nehmen und seinen Standpunkt in sachdienlicher Weise vorzutragen.

Die Behörde habe es überdies unterlassen, den maßgeblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erheben und vom Bf angebotene Beweise übergangen. Das Ermittlungsverfahren sei einseitig geführt worden; mit den für den Bf günstigen Sachverhaltsmomenten habe man sich nicht oder nur unzureichend beschäftigt. Es bleibe unerfindlich, weshalb im Nachhinein Zollanmeldungen als unrichtig eingestuft werden, ohne zuvor Stellungnahmen der Versender einzuholen, zumal bei einer stichprobenartige Überprüfung einiger Zollanmeldungen seitens der Behörde zuvor die Richtigkeit der angegebenen Warenwerte durch die Unternehmen in China bestätigt worden wäre.

Wie allein aufgrund von Gutachten, Erfahrungswerten, Durchschnittspreisen, Schätzungen, Versicherungswerten oder vorgefundenen gefälschten Unterlagen, jedoch aber ohne Überprüfung der jeweils tatsächlich importierten Waren hinsichtlich Anzahl, Menge und Qualität sowie Verwendungszweck, ausschließlich auf der genannten Basis eine Neubewertung der Waren vorgenommen werden könne, sei nicht nachvollziehbar. Die Aussagen des Herrn L, der zugegeben hat, die Rechnungen gefälscht zu haben, werden angezweifelt und wird die Vermutung aufgestellt, er habe damit intensivere Nachforschungen im Zusammenhang mit Zoll- und Abgabenbetrug europaweit unterbinden wollen.

Eine Schätzung nach § 184 BAO sei unzulässig, da neben den in den angefochtenen Bescheiden angeführten Gutachten betreffend 3 Container noch andere Beweismittel vorhanden wären, aus denen ein eindeutiger Rückschluss auf den tatsächlichen Warenwert möglich sei. So sei beispielsweise der erzielte Verwertungserlös von Waren aus 6 Containern bekannt, welche das Zollamt beschlagnahmt habe.

Sachverständigengutachten und tatsächlicher Verkaufserlös dieser Textilien würden eklatant weit auseinander klaffen. Niemand habe Interesse gehabt, die Waren zu den vom Sachverständigen ermittelten Preisen auszulösen oder zu kaufen, was wohl nur daran liegen könne, dass die Waren nicht den errechneten Wert repräsentierten.

Nach Ansicht des Bf habe die Zollbehörde bei der Wertermittlung jegliche konkrete Ermittlungstätigkeit in einem entscheidenden Punkt unterlassen und insbesondere kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt, Parteivorbringen ignoriert, Akteninhalte nicht beachtet und in Anbetracht des Vorbringens des Bf auch die eigenen Feststellungen nicht wirklich begründet.

Nach Kenntnis des Bf sei in einer Unzahl von Fällen betreffend diese Lieferungen auch eine Beschau durch Zollbeamte erfolgt, welche keine Beanstandungen hinsichtlich des Transaktionswerts ergeben habe. Die Zollbehörde sei diesem Umstand in keiner Weise nachgegangen und habe Beweisanträge ignoriert.

Massive Kritik wird auch an den Gutachtern, ihrer Qualifikation bzw fachlichen Zuständigkeit und ihren Bewertungen - die extrem (bis zu 1700 %) voneinander abweichen - geübt.

Dass es sich bei den eingeführten Waren um Billigstprodukte handelte, die zum Verkauf am China-Markt in Italien bestimmt waren, und bei Lagerwaren der letzten Saison nach allgemeiner Erfahrung ein Abzug von bis zu 80 % vorzunehmen sei, sei nicht ausreichend berücksichtigt worden.

Zur Schätzung der Anzahl der importierten Waren sei die Abgabenbehörde überhaupt nicht berechtigt.

Da die Empfänger jeweils zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, hätte die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 72a ZollR-DG unterbleiben müssen. Überdies seien sämtliche Empfänger Unternehmer und hätten gültige UID-Nummern. Falls die EUST doch vorzuschreiben wäre, wäre Italien dafür zuständig, da die Waren nach Italien weiterbefördert worden seien.

Im Übrigen werde bestritten, dass die Rechnungen der verfahrensgegenständlichen Versendungen gefälscht seien. Der Bf habe von den angeblichen Fälschungen weder Kenntnis gehabt, noch sei er daran beteiligt gewesen oder habe den Vorschlag dazu gemacht. Die Aussagen von L, der versuche, die Verantwortung auf andere Personen abzuwälzen, seien diesbezüglich widersprüchlich, unklar und unglaubwürdig. Der Bf habe auch keinerlei Veranlassung gehabt, diesen anzuleiten, anzustiften oder sonst in irgendeiner Art und Weise einen Tatbeitrag zu leisten. Wenn die Zollbehörde dem bisher strafrechtlich unbescholtenen Bf weniger Glaube schenkt als den Belastungszeugen, bewaise dies deren Voreingenommenheit und Parteilichkeit. Auch die anderen beschuldigten Personen würden die Anschuldigungen des Herrn L bestreiten, wobei es in anderen Mitgliedstaaten trotz identen Sachverhalts noch zu keinen Straf- oder Haftungsverfahren gekommen sei.

Von mehreren Gesamtschuldnern den Bf als Zollschuldner auszuwählen, stelle eine fehlerhafte Ermessensausübung dar.

Der Umstand, dass die für Italien bestimmten Container in Österreich verzollt wurden, lasse keine Rückschlüsse auf Unregelmäßigkeiten zu, sondern habe damit zu tun, dass die Verzollungen hier rascher und somit kostengünstiger durchgeführt werden konnten und es bessere Erfahrungen mit dem elektronischen Zollsystem gebe.

Schließlich seien den Anschuldigungen der Zollbehörde auch falsche Beweismittel im Sinne von § 293 StGB (evident falsche Containerlauflisten) zu Grunde gelegt worden, weshalb unklar sei, welche Anschuldigungen auf Fakten und welche auf Hypothesen mit fragwürdigem Hintergrund beruhen.

Der Bf stellt daher den Antrag, seiner Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Das 2011 beim Handelsgericht Wien begonnen Konkursverfahren gegen die Spedition2a wurde 2013 beendet. Der Konkurs wurde mangels Kostendeckung aufgehoben (Aktenzeichen: XXs) und die Firma 2014 gemäß § 40 FBG gelöscht.

Mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 18.11.2013, Zahl: 000000/00000/2011, wurden die Eingangsabgaben samt Abgabenerhöhung neu festgesetzt. Die Neufestsetzung ergibt sich aus einer Reduzierung der Fälle auf 37 Abfertigungen laut Anlagen zum Bescheid. Bei den 9 ausgeschiedenen Abfertigungen sah sich das Zollamt nicht in der Lage, mit der notwendigen Sicherheit nachzuweisen, dass der Bf die unrichtigen Angaben für die Fälschung der Rechnungen geliefert hatte, nachdem ein graphologisches Gutachten eingeholt worden war, um handschriftliche Vermerke auf den (gefälschten) Rechnungen einem Verfasser zuordnen zu können. Im Übrigen wurde die Berufung vom 25.02.2011 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom 20.12.2013, in der auch die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt wird. In der Beschwerde wird ergänzend ua vorgebracht, dass die (behauptete) Fälschung von Rechnungen mit der chinesischen Exportförderung zu tun haben könnte. Der Bf sei überdies weder Anmelder gewesen, noch seien die Zollanmeldungen für seine Rechnung abgegeben worden. Die Behörde bleibe auch jeden Beweis dafür schuldig, wie es sein könne, dass ein Kaufgeschäft, das es nicht gibt, Eingangsabgaben auslösen könne. Die beantragte mündliche Verhandlung fand am 20.05.2016 am Sitz des Bundesfinanzgerichtes (BFG) statt. Im Zuge dieser Verhandlung übergab der Bf dem BFG die Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 12.08.2014, Zahlen: 000000/00000a, 00000b und 00000c/2012, mit denen Beschwerden des Bf jeweils stattgegeben und die angefochtenen Bescheide aufgehoben worden ist, und sieht sich dadurch in seiner Rechtsauffassung bestätigt. Er beantragt, seiner Beschwerde Folge zu geben und den Erstbescheid zur Gänze aufzuheben.

Der Vertreter der Behörde verweist ua auf die inzwischen vorliegende Rechtsprechung. Der VwGH habe eine von P erhobene Beschwerde gegen den Bescheid des UFS vom 10.01.2013, GZ. ZRV/0456-Z1W/10, betreffend die Nachforderung von Eingangsabgaben (Verfahren: 40xx) aufgrund der festgestellten Unterfakturierungen im Rahmen der Einfuhren durch die Spedition2a mit Erkenntnis vom 20.11.2014, GZ. 2013/16/0041, als unbegründet abgewiesen. Zum Italienkomplex würden auch rechtskräftige Entscheidungen des BFG vorliegen, so etwa die Erkenntnisse vom 11.09.2015, GZ. RV/7200167/2013, und vom 30.09.2015, GZ. RV/7200220/2013, beide betreffend die Nachforderung von Eingangsabgaben von P. Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24.09.2015, Aktenzeichen: XXh, seien der ehemalige Geschäftsführer der Spedition2 (Erstangeklagter) und die Mitangeklagten (P und der Bf) ua schuldig gesprochen worden, bei den ihnen gemäß dem Schuldspruch angelasteten Taten (hinsichtlich des Bf im Zeitraum 09.12.2008 bis 20.06.2009) in subjektiver und objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung bzw einen Schmuggel in unterschiedlichen Beteiligungsformen begangen zu haben. Dieses Urteil betreffe zwar andere Abfertigungen, die Einfuhren seien jedoch nach demselben Schema wie in den verfahrensgegenständlichen Fällen abgelaufen. Es wird daher beantragt, gleichlautend zur BVE vom 18.11.2013 zu entscheiden.

Übergangsbestimmungen

Mit 01.01.2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das BFG über.

Die am 31.12.2013 bei dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind gemäß § 323 Abs 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da der Bf mehrfach vorbringt, er werde zu Unrecht in Haftung genommen und seine Eingaben würden eine Haftung für eine Eingangsabgabenschuld gemäß Artikel 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex - ZK), ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, S 1, idmF, betreffen, ist einleitend darauf hinzuweisen, dass der Bf nicht als Haftender herangezogen wird, sondern mit dem an ihn gerichteten angefochtenen Abgabenbescheid zum Zollschuldner bestimmt wird.

Unter "Haftung" versteht man ein Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden (vgl *Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Rz 11). Im gegenständlichen Verfahren liegt keine persönliche Haftung des Bf vor.

Gemäß Artikel 201 Absatz 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Die Zollschuld entsteht gemäß Artikel 201 Absatz 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

Zollschuldner ist gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die "Abgabe" der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.

Die entsprechende innerstaatliche Vorschrift findet sich in Österreich in § 71 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), der lautet:

"Nach Maßgabe des Artikels 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK entsteht die Zollschuld in dem nach Artikel 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem

Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden."

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten das im § 1 genannte 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 Sinn des Artikels 1 des Zollkodex) weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenze des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesen Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gibt es für eine Zollsschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollsschuld verpflichtet.

Nach der Überlassung der Waren können die Zollbehörden gemäß Artikel 78 ZK von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen. Sie können dabei die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

Ist der einer Zollsschuld entsprechende Abgabebetrag mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK die buchmäßige Erfassung des nachzuerhebenden Restbetrages innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung).

Gemäß Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b) erster Satz ZK erfolgt außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner

vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

§ 72a ZollR-DG lautet:

"Die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 220 ZK in Verbindung mit Artikel 201 ZK, die Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer in Bescheiden gemäß § 201 BAO sowie die Abänderung der Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer im Rechtsbehelfsweg hat zu unterbleiben, soweit der Empfänger für diese Abgabe nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, es sei denn, daß der Steuerschuldner ausdrücklich anderes verlangt. Die Einfuhrumsatzsteuer ist aber jedenfalls zu erheben, wenn ein unrichtiger Steuersatz zur Anwendung gelangt ist oder eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist."

Entsteht eine Zollschild nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschild gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschild und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Artikel 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschild und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschild, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschild oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung von Abgabenbeträgen nach Artikel 220 Absatz 1 ZK, zur Mitteilung solcher Abgabenbeträge und zur Einhebung wird gemäß § 3 Abs. 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes und des EG-Amtshilfegesetzes über Sitz und Amtsbereiche der Zollämter mit allgemeinem Aufgabenkreis (Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung), BGBl. II Nr. 383/2006, dem Zollamt übertragen, das erstmals in der Lage ist, den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschildner zu bestimmen.

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder eine Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Gemäß Artikel 28 des Titels II *"Grundlagen für die Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie für die Anwendung der sonstigen im Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen"* des Zollkodex regelt Kapitel 3 *"Zollwert der Waren"* ua die Ermittlung des Zollwerts für die Anwendung des Zollltarifs der Europäischen Gemeinschaften.

Artikel 29 ZK lautet auszugsweise:

"(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 und unter der Voraussetzung, daß

a) keine Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren durch den Käufer bestehen, ausgenommen solche, die

- durch das Gesetz oder von den Behörden in der Gemeinschaft auferlegt oder gefordert werden;

- das Gebiet abgrenzen, innerhalb dessen die Waren weiterverkauft werden können;

- sich auf den Wert der Waren nicht wesentlich auswirken;

b) hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises weder Bedingungen vorliegen noch Leistungen zu erbringen sind, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann;

c) kein Teil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar dem Verkäufer zugute kommt, wenn nicht eine angemessene Berichtigung gemäß Artikel 32 erfolgen kann;

d) der Käufer und der Verkäufer nicht miteinander verbunden sind oder, wenn sie miteinander verbunden sind, der Transaktionswert gemäß Absatz 2 für Zollzwecke anerkannt werden kann.

(2) ...

(3) a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. Die Zahlung muß nicht notwendigerweise in Form einer Geldübertragung vorgenommen werden. Sie kann auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen; sie kann unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.

b) ..."

Artikel 30 ZK lautet:

"(1) Kann der Zollwert nicht nach Artikel 29 ermittelt werden, so ist er in der Reihenfolge des Absatzes 2 Buchstaben a) bis d) zu ermitteln, und zwar nach dem jeweils ersten zutreffenden Buchstaben mit der Maßgabe, daß die Inanspruchnahme der Buchstaben c) und d) auf Antrag des Anmelders in umgekehrter Reihenfolge erfolgt; nur wenn der Zollwert nicht nach einem bestimmten Buchstaben ermittelt werden kann, darf der nächste Buchstabe in der in diesem Absatz festgelegten Reihenfolge herangezogen werden.

(2) Der nach diesem Artikel ermittelte Zollwert ist einer der folgenden Werte:

a) der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;

b) der Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd zu demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;

c) der Wert auf der Grundlage des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind;

d) der errechnete Wert, bestehend aus der Summe folgender Elemente:

- Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen;*
- Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft angesetzt wird;*
- Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e).*

(3) Die zusätzlichen Voraussetzungen und Einzelheiten der Durchführung zu Absatz 2 werden nach dem Ausschußverfahren festgelegt"

Artikel 31 ZK lautet:

"(1) Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden, so ist er auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994,

- des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994

sowie

- der Vorschriften dieses Kapitels.

(2) Der nach Absatz 1 ermittelte Zollwert darf nicht zur Grundlage haben:

a) den Verkaufspreis in der Gemeinschaft von Waren, die in der Gemeinschaft hergestellt worden sind;

b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist;

- c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland;
- d) andere Herstellungskosten als jene, die bei dem errechneten Wert für gleiche oder gleichartige Waren nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d) ermittelt worden sind;
- e) Preise zur Ausfuhr in ein Land, das nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehört;
- f) Mindestzollwerte;
- g) willkürliche oder fiktive Werte"

Artikel 178 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO), ABl. Nr. L 253 vom 11. 10. 1993, S 1, idmF, lautet:

"(1) Wenn der Zollwert nach den Bestimmungen der Artikel 28 bis 36 des Zollkodex zu ermitteln ist, muß eine Anmeldung der Angaben über den Zollwert (Zollwertanmeldung) die Zollanmeldung der eingeführten Waren begleiten. Die Zollwertanmeldung ist auf einem Vordruck D.V. 1 abzugeben, der dem Muster des Anhangs 28 entspricht und gegebenenfalls durch einen oder mehrere Vordrucke D.V. 1 BIS, die dem Muster des Anhangs 29 entsprechen, ergänzt wird.

(2) Die Zollwertanmeldung nach Absatz 1 darf nur von einer Person abgegeben werden, die in der Gemeinschaft ansässig ist und alle Tatsachen über die in der Zollwertanmeldung zu bestätigenden Umstände zur Verfügung hat.

Artikel 64 Absatz 2 Buchstabe b) zweiter Gedankenstrich und Absatz 3 des Zollkodex gelten sinngemäß.

(3) Die Zollbehörden können davon absehen, eine Zollwertanmeldung nach Absatz 1 zu verlangen, wenn der Zollwert der betreffenden Waren nicht nach Artikel 29 des Zollkodex ermittelt werden kann. In diesen Fällen hat die in Absatz 2 genannte Person der betreffenden Zollverwaltung jede andere Angabe zu machen oder zugehen zu lassen, die zur Ermittlung des Zollwerts nach einem anderen Artikel des Zollkodex verlangt wird; diese Angabe ist in der von der betreffenden Zollverwaltung vorgeschriebenen Form und Art zu liefern.

(4) Die Abgabe einer Zollwertanmeldung nach Absatz 1 gilt unbeschadet etwaiger strafrechtlicher Vorschriften als Verpflichtung der in Absatz 2 genannten Person in Bezug auf:

- die Richtigkeit und die Vollständigkeit der in der Zollwertanmeldung enthaltenen Angaben,
- die Echtheit der als Nachweis zu diesen Angaben vorgelegten Unterlagen und
- die Erteilung aller zusätzlichen Auskünfte und die Vorlage aller weiteren Unterlagen, die für die Ermittlung des Zollwerts der Waren erforderlich sind.

(5) Dieser Artikel gilt nicht für Waren, deren Zollwert nach den vereinfachten Verfahren gemäß den Artikeln 173 bis 177 ermittelt wird."

Artikel 181a ZK-DVO lautet:

" (1) Die Zollbehörden müssen den Zollwert von eingeführten Waren nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermitteln, wenn sie unter Einhaltung des in Absatz 2 genannten Verfahrens wegen begründeter Zweifel nicht überzeugt sind, daß der angemeldete Wert dem gezahlten oder zu zahlenden Preis gemäß Artikel 29 des Zollkodex entspricht.

(2) In den Fällen, in denen die Zollbehörden Zweifel im Sinne von Absatz 1 haben, können sie gemäß Artikel 178 Absatz 4 zusätzliche Auskünfte verlangen. Bestehen die Zweifel fort, sollen die Zollbehörden der betroffenen Person vor einer endgültigen Entscheidung auf Verlangen schriftlich die Gründe für ihre Zweifel mitteilen und ihr eine angemessene Antwortfrist gewähren. Die abschließende mit Gründen versehene Entscheidung ist der betroffenen Person schriftlich mitzuteilen."

Gemäß § 5 ZollR-DG hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren 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. Dabei ist - anders als in einem Finanzstrafverfahren - nicht erforderlich, dass Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165). Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es 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 (vgl etwa VwGH 24.02.2011, 2010/15/0204).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das BFG grundsätzlich 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.

Zu den Vorbringen des Bf wird ausgeführt:

Der Bf rügt zunächst die Verletzung des Parteigehörs, weil die belangte Behörde im Vorhalt vom 30.11.2010 zu den einzelnen Anmeldungen nicht jeweils dargelegt habe, welcher Warenwert tatsächlich angemessen sei und wie sich die daraus resultierende nachträgliche buchmäßige Erfassung der Eingangsabgabenschuld berechne. Nach Ansicht des Bf sei der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund aufzuheben, dem Bf nach Übermittlung sämtlicher Unterlagen neuerlich die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben.

Im gegenständlichen Fall kann allerdings dahingestellt bleiben, ob dem Bf trotz des genannten Vorhaltes im ausreichenden Maß Parteigehör gewährt worden ist. Wie der Bf in seiner Berufung vom 25.02.2011 selbst einräumt, ist ihm durch Zustellung des angefochtenen Bescheides ermöglicht worden, substantiiert Stellung zu nehmen. Da dem erstinstanzlichen Bescheid als auch einer Berufungsvorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt und dem Bf auch im Verfahren vor dem UFS bzw BFG die Möglichkeit gegeben worden ist, schriftlich und mündlich seinen Standpunkt darzulegen, ist dem Grundsatz des Parteigehörs entsprochen worden.

Der Europäische Gerichtshof hat im Urteil in den Verfahren *Kamino International Logistics BV* (C-129/13) und *Datema Hellmann Worldwide Logistics BV* (C-130/13) vom 03.07.2014, ausgesprochen, dass der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte und insbesondere das Recht jeder Person, vor Erlass einer nachteiligen individuellen Maßnahme angehört zu werden, dahin auszulegen ist, dass in einem Fall, in dem der Adressat einer Zahlungsaufforderung im Rahmen eines Verfahrens zur Nacherhebung von Einfuhrabgaben gemäß der Verordnung Nr. 2913/92 vor Erlass dieser Entscheidung nicht von der Verwaltung angehört worden ist, seine Verteidigungsrechte verletzt sind, auch wenn er die Möglichkeit hat, seinen Standpunkt auf einer späteren Stufe in einem verwaltungsrechtlichen Einspruchsverfahren geltend zu machen, sofern es die nationale Regelung im Fall der fehlenden vorherigen Anhörung den Adressaten solcher Zahlungsaufforderungen nicht ermöglicht, die Aussetzung von deren Vollziehung bis zur ihrer etwaigen Abänderung zu erlangen.

Abgesehen davon, dass der Bf vor Erlassung des Bescheides gehört worden ist, ist durch den im Zuge der Berufung (nun Beschwerde) gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Artikel 244 ZK die Vollziehung nach der nationalen Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO gehemmt worden; Einbringungsmaßnahmen durften nicht gesetzt werden. Eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Verletzung des Parteigehörs ist daher im gegenständlichen Fall unabhängig davon, ob dem Parteigehör vor Erlassung des Bescheides Genüge getan wurde oder nicht, auch nach Unionsrecht nicht zwingend zu verfügen.

Wenn der Bf vorbringt, er sei nicht Zollschuldner gemäß Artikel 201 ZK, da er nicht Anmelder gewesen sei und - im Falle der indirekten Vertretung - die Zollanmeldungen nicht für seine Rechnung abgegeben wurden, verkennt er die Bestimmung des § 71 ZollR-DG, durch die der Kreis der Zollschuldner nach Maßgabe des Artikels 201 Absatz 3 zweiter Unterabsatz ZK auf Personen erweitert wird, die dem Anmelder unrichtige oder

unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert haben, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Um festzustellen, welche Person im Einzelfall die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat, hat die belangte Behörde ein graphologisches Gutachten bei der Dipl. Graphologin ÖGS und Schriftsachverständigen C, Adresse5, in Auftrag gegeben und Schriftvergleichen vornehmen lassen. Unter Berücksichtigung der Ergebnisse des vorliegenden Gutachtens konnten dem Bf nach eingehender Analyse der vorliegenden Abfertigungsunterlagen mit hoher Wahrscheinlichkeit handschriftliche Vermerke zu 37 Zollanmeldungen zugeordnet werden (siehe Anlage 1). Demnach hat der Bf in diesen Fällen als Angestellter der Spedition2 auf den (gefälschten) Rechnungen handschriftlich die jeweiligen Warennummern angeführt und diese sodann zur Erstellung und Abgabe der Zollanmeldungen per Telefax an die Spedition1 gesendet oder senden lassen.

Das Schriftbild der Zahlenreihen auf den Abfertigungsunterlagen deckt sich in den oa 37 Fällen augenscheinlich mit der Handschrift des Bf. Andere Fälle (CRN 01, 06, 08, 09, 10, 27, 43, 44 und 46), in denen der Vergleich Abweichungen ergeben hat und die handschriftlichen Vermerke dem Bf nicht mit der notwendigen Sicherheit zugeordnet werden konnten, wurden ausgeschieden.

Zum Einwand, die den Abfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen seien nicht gefälscht, ist auf die umfangreichen Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse zum so genannten Italienkomplex aber auch zum Ungarnkomplex und die inzwischen vorliegenden rechtskräftigen Erkenntnisse und Urteile zu verweisen.

So hat L in seiner kontradiktorischen Vernehmung vor dem Landesgericht für Strafsachen Wien vom 09.12.2009, Aktenzeichen: XXa, und im Zuge mehrerer Beschuldigtenvernehmungen durch die belangte Behörde die Fälschungen eingestanden und den Bf dahingehend belastet, dass dieser - neben anderen Personen - entscheidend bei den Malversationen mitgewirkt habe.

Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 27.10.2009, Aktenzeichen: XXg, wurde L schuldig gesprochen, in der Zeit von 28.09.2007 bis Dezember 2008 in einer Vielzahl von Angriffen im bewussten und gewollten Zusammenwirken arbeitsteilig mit dem abgesondert verfolgten Bf und anderen Personen eingangsabgabenpflichtige Waren durch eine Verzollung in Österreich unter Vorlage von falschen, im Warenwert nieder gehaltenen Rechnungen, somit unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die Verkürzung von Eingangsabgaben bewirkt zu haben und wurde wegen Hinterziehung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer rechtskräftig verurteilt.

Der Begründung dieses Urteils ist zu entnehmen, dass L in Österreich die GmbH gründete, in der mehrere Angestellte chinesischer Herkunft arbeiteten, deren Hauptaufgabe es war, falsche Rechnungen und andere falsche Papiere für Verzollungen herzustellen. Die genannte Firma arbeitete dabei mit der Spedition2 zusammen. Die inhaltlichen Anweisungen zur Rechnungserstellung seien meistens vom Bf gekommen, da dieser über Kenntnis der internen Vorgangsweise beim österreichischen Zoll verfügte. Er habe auch bestimmt, pro Container stets ca. USD 40.000,00 an Wert zu deklarieren,

nachdem das Zollamt per Richtlinie angewiesen worden war, Container mit einem geringeren Wert zu kontrollieren.

Um die Verzollungen noch reibungsloser voranzutreiben und Waren im weniger kontrollanfälligen Verfahren "4000" verzollen zu können, ist ein Großteil der Waren dergestalt verzollt worden, dass als Warenempfänger die Handelsagentur auftrat, deren Inhaber P ist. Tatsächlich handelte es sich jedoch um einen Scheinempfänger, durch den zwar Rechnungen ausgestellt wurden, der jedoch mit dem tatsächlichen Weiterverkauf nichts zu tun hatte.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das bereits erwähnte rechtskräftige Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 24.09.2015, Aktenzeichen: XXh, zu verweisen, mit dem der mitangeklagte Bf ua schuldig gesprochen wurde, bei den ihm gemäß Schuldspruch angelasteten Taten in subjektiver und objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung bzw einen Schmuggel begangen zu haben.

Im Hinblick auf die Ermittlungsergebnisse sowie die rechtskräftigen Erkenntnisse und Urteile ist geradezu auszuschließen, dass der Bf von den dargestellten Zuwiderhandlungen nichts gewusst hat. In Anbetracht der bereits dargelegten Beweisregeln in Abgabenverfahren kommt das Zollamt daher zu Recht zu dem Ergebnis, dass der Bf in 37 Fällen (siehe Anlage 1) gewusst hat oder zumindest vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die betreffenden Zollanmeldungen unrichtig waren.

Aus denselben Gründen darf auch zu Recht festgestellt werden, dass die notwendigen Voraussetzungen für ein Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben im Sinne des Artikels 220 Absatz 2 Buchstabe b) ZK nicht erfüllt sind. Weder hat der Bf gutgläubig gehandelt noch hat er alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten.

Die Anwendung von § 72a ZollR-DG kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil der Bf zwar Zolls Schuldner, nicht jedoch Empfänger der eingeführten Waren ist und für die Einfuhrumsatzsteuer nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften auch nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Ausnahmen von der Pflicht zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung dieser Abgabe sieht § 72a ZollR-DG nur bei zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Zolls Schuldnern vor (vgl *Witte/Alexander*, Zollkodex⁶ Art 20 Rz 1).

Dass die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG zulässig ist, hat der VwGH unter Hinweis auf das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 - FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, bereits in einem ähnlich gelagerten Fall der Zolls chuldfestsetzung klargestellt (VwGH 26.02.2015, 2013/16/0132).

Die spätere Aufhebung der Bestimmung hat darauf - wie bereits im Rahmen der mündlichen Verhandlung erörtert - keinen Einfluss.

Der Bf wendet ein, ein Kaufgeschäft, das es nicht gibt (Scheingeschäft), könne keine Eingangsabgaben auslösen. Er erkennt dabei, dass der Tatbestand der Entstehung der Zolls chuld nach Artikel 201 ZK in der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien

Verkehr besteht und vom Bestehen von Rechtsgeschäften über die Waren unabhängig ist (vgl. VwGH 20.11.2014, 2013/16/0041).

Aus den oa Gründen kommt auch das BFG zu dem Schluss, dass Waren in den verfahrensgegenständlichen Fällen auf Grundlage falscher, wertmäßig verminderter Rechnungen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Da gefälschte Rechnungen vorliegen, die weder ein Kaufgeschäft dokumentieren noch den Kaufpreis oder den Warenwert, konnte das Zollamt bei den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht von Abfertigungen mit Transaktionswert ausgehen.

Weil auch die weiteren Bewertungsmethoden nicht angewendet werden konnten, hat das Zollamt bei den Einfuhren von Textilien den Wert zunächst errechnet bzw. von Sachverständigen errechnen lassen. Später wurde der Zollwert für die Textilien der Kapitel 61 und 62 der Kombinierten Nomenklatur unter flexibler Anwendung der Artikel 29 und 30 ZK gemäß Artikel 31 Absatz 2 ZK neu berechnet.

In den vorliegenden Fällen sind allerdings nicht Textilien eingeführt worden, sondern Dekorations- und Ziergegenstände, Kleinmöbel, Elektroartikel, Uhren, Spielzeug und diverse andere Waren.

Um Schätzungsgrundlagen zu ermitteln, hat das Zollamt ua Mindestpreisgutachten erstellen lassen, die in Versicherungsunterlagen erklärten Werte ausgewertet und dabei auch Wertmanipulationen durch die Verringerung der Stückzahlen in den betreffenden Containern berücksichtigt.

Die Abgabenbehörde kommt nach Prüfung und Würdigung der vorliegenden Erhebungen und Beweismittel zu dem Schluss, dass als Ergebnis der durchgeführten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte für diese Waren mit dem Faktor 3 zu multiplizieren sind. Woraus sich dieser Erhöhungsfaktor ergibt und welche Berechnungen und Überlegungen die Abgabenbehörde bei dessen Ermittlung angestellt hat, wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausführlich und in nachvollziehbarer Weise dargestellt.

Der Faktor 3 stelle das Minimum der nachgewiesenen Verkürzungen durch die festgestellten Manipulationen und Fälschungen dar, weshalb die Erhöhung der erklärten Werte um das Dreifache dem tatsächlichen Wert der Waren am nächsten komme.

Wie das Zollamt ausführt berücksichtigt dieser Faktor bei den Versicherungswerten einen gewissen Gewinnaufschlag und entspricht den tatsächlichen Gegebenheiten der festgestellten Betrugsmechanismen, wo willkürlich Wert- und Mengenangaben für einzelne Warenpositionen verkürzt bzw. diese erforderlichenfalls auch zur Gänze verheimlicht wurden, um auf einen vorgegebenen Gesamtwert pro Container zu kommen, mit dem man hoffte, die Zollbehörden täuschen zu können.

Die Anmeldung der Waren unter Zugrundelegung von gefälschten und/oder verfälschten Rechnungen in Bezug auf Preis (Unterfakturierung), Erwerber und/oder Versender ergibt sich unter Berücksichtigung der Gesamtumstände schlüssig aus den Feststellungen der belangten Behörde, insbesondere aus den Aussagen von L im Rahmen der kontradiktorischen Vernehmung sowie den im Zuge von Hausdurchsuchungen sicher-

gestellten Unterlagen (voneinander abweichende Frachtbriefe für dieselben Sendungen, vorgefundene Stempel der Empfängerfirmen, Blankoformulare etc.).

In den verfahrensgegenständlichen Fällen kann ausgeschlossen werden, dass es Kaufgeschäfte zwischen dem drittländischen Lieferer und dem Warenempfänger laut Anmeldung gegeben hat. So hat P anlässlich seiner Beschuldigtenvernehmung am 11.07.2013 ausdrücklich erklärt, keine Waren aus China bestellt und keine Zahlungen nach China geleistet zu haben. Die Verzollungen seien von der Spedition² durchgeführt worden. Seine Aufgabe habe sich darauf beschränkt, in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführt zu werden. Dafür habe er als Gegenleistung EUR 2.000,00 erhalten.

Es mangelt demnach an einer Willenseinigung eines Käufers und Verkäufers und der daraus resultierenden Verpflichtung zur Lieferung einer Sache einerseits und zur Zahlung des Kaufpreises andererseits bzw zur Verschaffung des Eigentums an der Sache einerseits und zur Abnahme der Sache andererseits (vgl Kriterien des Übereinkommens der Vereinten Nationen vom 11.04.1980 über die Verträge über den internationalen Warenverkauf).

Der in den Zollanmeldungen und in den diesen zugrunde gelegten (gefälschten) Rechnungen dokumentierte jeweilige Kaufvertrag ist nie zustande gekommen, weshalb dieser vermeintliche Rechnungspreis nicht als Transaktionswert betrachtet werden kann. Zollverwaltungen können nicht verpflichtet werden, gefälschte Unterlagen zu berücksichtigen (siehe Verlautbarung des technischen Ausschusses für den Zollwert in *Müller-Eiselt*, EU-Zollrecht, Band 2, 3320, Seite 21).

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Urteil des EuGH vom 16.06.2016 in der Rs C-291/15 verwiesen, wonach Artikel 181a ZK-DVO dahin auszulegen ist, dass er einer zollbehördlichen Praxis nicht entgegensteht, die darin besteht, den Zollwert der eingeführten Waren anhand des Transaktionswerts gleichartiger Waren nach der in Artikel 30 ZK angeführten Methode zu bestimmen, wenn der angegebene Transaktionswert als im Vergleich zum statistischen Mittel der bei der Einfuhr gleichartiger Waren festgestellten Kaufpreise ungewöhnlich niedrig angesehen wird, obwohl die Zollbehörden die Echtheit der Rechnungen oder der Überweisungsbestätigung, die zum Nachweis des für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten Preises vorgelegt wurde, weder bestritten noch sonst in Frage gestellt haben, wobei der Importeur der Zollbehörde auf Nachfrage keine zusätzlichen Belege oder Informationen zum Nachweis der Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswerts dieser Waren vorgelegt hat.

Überzeugende gegen den angenommenen Sachverhalt sprechende Argumente bzw. Nachweise (etwa Nachweise betreffend die Bezahlung der Waren durch die tatsächlichen Erwerber) wurden im Verfahren nicht vorgebracht bzw vorgelegt. Entsprechende Vorhalte im Sinne des Artikels 181a ZK-DVO gegenüber dem Anmelder blieben ergebnislos. Auch die Behauptung, dass es sich nicht um gefälschte Rechnungen, sondern allenfalls um echte Urkunden mit falschen Inhalt oder steuerlich gesehen lediglich um Rechnungsberichtigungen gehandelt habe, deutet darauf hin, dass nicht die

(ursprünglichen) Rechnungen über den Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union mit dem hierfür tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis gemäß Artikel 29 ZK vorgelegt worden sind. Unter den gegebenen Umständen sind die Zweifel des Zollamtes daran, dass die angemeldeten Werte diesem Preis entsprechen, jedenfalls gerechtfertigt, womit das Zollamt nach Artikel 181a Absatz 1 ZK-DVO bereits deshalb berechtigt ist, den Zollwert nicht auf der Grundlage der erklärten Werte zu ermitteln. Ob es sich nun um Fälschungen oder Verfälschungen handelt ist für die Nichtanerkennung als Nachweis des Transaktionswertes nach Artikel 29 ZK unerheblich.

Ein zweifelsfrei nachgewiesener Transaktionswert im Sinne des Artikels 29 ZK liegt in den dem bekämpften Bescheid zugrundeliegenden Einfuhrfällen aus den angeführten Gründen jedenfalls nicht vor.

Da nicht bekannt ist, welche Waren die jeweiligen Containern enthalten haben und ausreichende Angaben über ihre Art, Qualität und Menge fehlen, scheiden auch die in Artikel 30 ZK vorgesehenen Methoden zur Zollwertermittlung aus. Er war daher gemäß Artikel 31 ZK zu ermitteln.

Bei der Bewertung nach Artikel 31 Absatz 1 ZK sind die Methoden der Artikel 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen. Der Gesetzgeber hat damit die Möglichkeit geschaffen, selbst dann eine objektive Zollwertermittlung vorzunehmen, wenn Beteiligte die Behörde hinsichtlich Wert und Beschaffenheit der Wirtschaftsgüter völlig im Dunkeln tappen lassen. Die Bewertung hat auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu erfolgen. Zweckmäßig ist die Methode, wenn die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und mit der Handelspraxis in Einklang zu bringen ist.

Bei einer auf Grundlage der zitierten Norm durchgeführten Schätzung handelt es sich um ein durchaus zulässiges Verfahren der Zollwertermittlung (vgl. Witte/Rinnert *Zollkodex*⁶ Art 31 Rz 8).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es das Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 27.04.1994, 92/13/0011). Die Schätzbefugnis erstreckt sich dabei auf den Sachverhalt dem Grunde und der Höhe nach (VwGH 10.11.1995, 92/17/0177).

Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.09.1998, 97/13/0033).

Die Abgabenbehörde konnte weder im Erstbescheid noch in der BVE von Abfertigungen zu Transaktionswerten ausgehen, weil gefälschte Rechnungen vorlagen, die weder ein Kaufgeschäft noch den Kaufpreis oder den Warenwert dokumentieren können.

Da die weiteren Bewertungsmethoden nicht angewendet werden konnten, kam das Zollamt zu dem Schluss, dass als Ergebnis der durchgeführten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte zumindest mit dem Faktor 3 zu multiplizieren seien. Dieser Faktor stellt auch nach Ansicht des BFG im Hinblick

- auf das vor dem Handelsgericht Wien zu Aktenzeichen: XXGx abgeführte Verfahren gegen die Spedition2;
 - darauf, dass die Herstellung der Rechnungen in einer Fälscherwerkstatt in Österreich erfolgte;
 - darauf, dass der Ablauf mit den Vorgängen im so genannten Ungarnkomplex ident ist (siehe dazu beispielsweise BFG 22.11.2016, RV/7200185/2015) und
 - auf die nachfolgend angeführten Beispielsfälle
- das Minimum der Verkürzungen durch die festgestellten Manipulationen und Fälschungen dar, weshalb die Erhöhung der erklärten Werte um das Dreifache dem tatsächlichen Wert der Waren am nächsten kommt.

Die belangte Behörde konnte sich auf ihre Ermittlungsergebnisse zu Anmeldung CRN 08ATx vom 29.02.2008 stützen. Diese Anmeldung betrifft die Einfuhr verschiedener Waren aus China (658 Colli mit 13.053,00 kg und einem erklärten Rechnungspreis von USD 12.618,70) für die SRL2 in Italien. Im zugehörigen Speditionsakt fanden die Zollorgane im Zuge der Hausdurchsuchung die korrespondierenden Unterlagen der GmbH. Demnach hat der tatsächliche Warenwert umgerechnet USD 49.199,33 betragen. Der sich daraus ergebende Verkürzungsfaktor von ca 3,9 spricht für die Richtigkeit der Annahme des Zollamtes, wonach die angemeldeten Zollwerte tatsächlich nur ca. ein Drittel des tatsächlichen Transaktionswertes ausmachen. Die betroffenen Wirtschaftsgüter waren - wie die verfahrensgegenständlichen - für andere Mitgliedstaaten bestimmt. Im Zuge der Verzollung ist im Auftrag von P die Spedition2 eingeschritten. Diese Übereinstimmungen bei den wesentlichen Parametern der Einfuhr im Zusammenhang mit den anderen vom Zollamt beschlagnahmten Unterlagen erlaubt den Schluss, dass auch bei den vorliegenden Zollanmeldungen der Zollwert im erwähnten Ausmaß unrichtig angemeldet wurde.

Für die Richtigkeit der Annahme des Zollamtes sprechen auch die Unterlagen zu Anmeldung CRN 08ATy vom 22.10.2008. Mit der genannten Zollanmeldung hat die Spedition2 für P eine Sendung mit 956 Colli mit einer Rohmasse von 13.500,00 kg zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Auch diese Waren aus China sind für einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt gewesen. Der Anmelder hat dabei den Zollwert auf der Basis einer offensichtlich gefälschten Rechnung mit USD 20.069,30 angemeldet. Aus den korrespondierenden von der Zollbehörde im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen der GmbH ergibt sich jedoch ein Warenwert von umgerechnet USD 75.945,08 und somit ein Verkürzungsfaktor von ca 3,78.

Schließlich stützen auch die Unterlagen zu Anmeldung CRN 08ATz vom 21.05.2008 die Annahme der Abgabenbehörde. Die von der Spedition2 beauftragte Spedition1 hat mit dieser Zollanmeldung in Vertretung von P eine Sendung mit 753 Colli mit einer Rohmasse von 15.980,00 kg zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Als Empfänger scheint P auf. Die Spedition hat den Zollwert auf der Basis einer offensichtlich gefälschten Rechnung mit USD 20.295,40 erklärt. Im Zuge der Hausdurchsuchung bei der GmbH konnten Belege

über den Wert eines Teils der betreffenden Waren vorgefunden werden. Das Zollamt hat daraus 4 Verkürzungsfaktoren bezogen auf 4 unterschiedliche Wirtschaftsgüter errechnet, deren rechnerisches Mittel einen durchschnittlichen Faktor von 3,32 ergibt.

Wenn der Bf vermutet, falsche Rechnungsbeträge hätten dazu gedient, in China zu Unrecht Exportförderungen zu lukrieren, ist auf eine Auskunft des österreichischen Außenwirtschaftscenters in Peking zu verweisen. Demnach könnten überhöhte Angaben des Ausfuhrwertes tatsächlich zur Beantragung einer höheren "Rückerstattung" (export rebate) durch den Wirtschaftsbeteiligten führen. Dazu sei allerdings neben der Vorlage von zollamtlich bestätigten Ausfuhrpapieren auch eine Devisenüberwachungserklärung (Foreign Exchange Control Declaration) notwendig. Diese Erklärung werde vom Zollamt bei der Ausfuhr vergeben und müsse vom örtlich zuständigen Büro des Staatlichen Chinesischen Devisenamtes (SAFE - State Administration of Foreign Exchange) abgestempelt werden. Dies ermögliche einen Abgleich zwischen den Angaben gegenüber den Zollbehörden bei der Ausfuhr und der Deviseneinfuhr.

Dass die in Österreich beschlagnahmten Unterlagen den chinesischen Behörden im Zuge der Zollabfertigung anlässlich der Ausfuhr zu den behaupteten Zwecken vorgelegt wurden, wurde nicht behauptet und kann geradezu ausgeschlossen werden, denn sie enthalten keine Bezeichnung des Käufers der Waren und sind somit sowohl zur Vorlage bei der Ausfuhrzollstelle als auch für einen allfälligen Abgleich ungeeignet. Die betreffenden Unterlagen konnten vielmehr nur dazu dienen, der involvierten Spedition die für die Erstellung der Zollanmeldung notwendigen Informationen über Menge, Art und Wert der eingeführten Waren zu liefern. Sie sind aber auch ein objektiver Beweis dafür, dass die Spedition² systematisch einen zu niedrigen Zollwert erklärt hat.

Wie oa ausgeführt steht fest, dass mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit auch die verfahrensgegenständlichen Rechnungen gefälscht worden sind. Es ist mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit als erwiesen anzusehen, dass das rechtswidrige Handeln der im Zuge der gegenständlichen Einfuhren tätig gewordenen Person auch hier das Ziel hatte, die auf den eingeführten Wirtschaftsgütern lastende Abgabenbelastung durch eine Veränderung der Warenwerte zu verringern.

Konkrete Angaben zum Ausmaß dieser Unterfakturierungen sind den Aussagen der im Rahmen des Ermittlungsverfahrens einvernommenen Personen nicht zu entnehmen. Nach ho Kenntnisstand liegen keine Unterlagen vor, die diesbezügliche Schlussfolgerungen zulassen würden.

Die Zollverwaltung war daher auf ihre eigenen Ermittlungsergebnisse angewiesen. Diese Ermittlungen belegen, dass den verfahrensgegenständlichen Anmeldungen gefälschte Rechnungen zugrunde gelegt wurden.

Laut den zollamtlichen Ermittlungen sind Zollwerte in einer Fülle von ähnlich gelagerten Fällen um das Drei- bis Vierfache verkürzt worden. Es lagen somit alle Voraussetzungen für eine Schätzung vor, wobei zugunsten des Bf vom Verkürzungsfaktor 3 ausgegangen wurde.

Schätzen heißt, durch Abwägen und Berücksichtigen der verschiedenen Möglichkeiten Wahrscheinlichkeitsschlüsse über den Wert der Ware ziehen. Je weniger Anhaltspunkte über den wirklichen Wert einer Ware eingebracht werden, desto größer sind die Unsicherheitsfaktoren einer Schätzung (*Müller-Eiselt*, EU-Zollrecht, Band 3, 4231, Seite 20, Rz 61 zu Art 31 ZK).

Weil der Betrugsmodus im Italienkomplex und im Ungarnkomplex übereinstimmt, sind sowohl die Ausführungen im Urteil des Handelsgerichts Wien vom 04.12.2008, Aktenzeichen: XXgx, als auch die drei dargestellten Fälle von Relevanz und somit auch für eine Schätzung im Rahmen der Schlussmethode gemäß Artikel 31 ZK verwertbar, zumal sich mehrere Übereinstimmungen ergeben:

- die Waren stammen aus China;
- sie waren für andere Mitgliedstaaten bestimmt;
- die Rechnungen sind gefälscht;
- die Zollanmeldungen wurden im Auftrag der Spedition² erstellt.

In Anbetracht all dieser Umstände kann dem Zollamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es im Zuge der Schätzung davon ausgeht, dass bei den Rechnungsfälschungen systematisch der Zollwert im beschriebenen Ausmaß verändert worden ist. Es ist daher auch in den verfahrensgegenständlichen Fällen zur Zollwertermittlung zumindest der Faktor 3 zur Anwendung zu bringen.

Ergänzend ist anzumerken, dass bereits rechtskräftige Entscheidungen des BFG vorliegen, welche die Berechnungsmethode des Zollamtes bestätigen und in denen zur Zollwertermittlung anderer Waren (als Textilien und Schuhe) ebenfalls der Faktor 3 zur Anwendung gebracht wurde.

Es kann ausgeschlossen werden, dass die erklärten Zollwerte - wie vom Bf vorgebracht - den tatsächlichen Transaktionswerten entsprochen haben. Dagegen spricht neben dem Verfahren vor dem Handelsgericht Wien und dem Geständnis des L auch der Umstand, dass zutreffendenfalls der Grund für den doch beachtlichen Aufwand zur Verschleierung der wahren Verhältnisse, wie die Beiziehung mehrerer geständiger Helfer, nicht nachvollziehbar wäre. Auf die zahlreichen rechtskräftig gewordenen landesgerichtlichen Urteile und Erkenntnisse des BFG wird diesbezüglich verwiesen.

Das Vorbringen des Bf, der Transaktionswert müsse aufgrund der Waren aus den - nicht Gegenstand dieses Verfahrens bildenden - beschlagnahmten Containern ermittelt werden, geht ins Leere, weil diese Waren ebenfalls unter Verwendung von unrichtigen Rechnungen angemeldet worden sind und somit auch diesbezüglich kein nach Artikel 29 ZK nachgewiesener und anerkannter Transaktionswert vorliegt. Eine Schätzung des Zollwerts gleicher oder gleichartiger Waren sieht Artikel 30 ZK nicht vor.

Das gleiche gilt für die aus der Verwertung der beschlagnahmten Waren erzielten Erlöse. Die Heranziehung dieser Verwertungserlöse scheidet schon deshalb aus, weil es sich auch dabei zweifellos nicht um bereits nach Artikel 29 ZK anerkannte bzw. anzuerkennende Zollwerte handelt.

Der Inlandsmarkpreis von Waren im Ausfuhrland darf gemäß Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe c) ZK nicht als Grundlage zur Zollwertermittlung dienen.

In seiner Argumentation zur Errechnung des Faktors 3 verweist das Zollamt ua auch auf das Gutachten der von der Staatsanwaltschaft Wien beauftragten Sachverständigen S1 und S2. Diese Gutachten weist Verkehrswerte bestimmter Waren aus. Als Verkehrswert ist laut Gutachten der Preis zu verstehen, den ein Großhändler den Einzelhändlern in Rechnung stellt. Dass es sich dabei um den Zollwert handelt, wird im Gutachten nicht behauptet. Bei näherer Betrachtung fällt auch auf, dass die Handelsspanne des Großhändlers und der Zoll nicht zum Abzug gebracht worden sind. Es kann somit ausgeschlossen werden, dass es sich bei den im Gutachten angeführten Werten um Zollwerte im Sinne des ZK handelt. Die genannten Werten haben daher im Streitfall keinerlei Relevanz für die vorzunehmende Zollwertermittlung.

Gleiches gilt für die Werte im Gutachten von S3. Auch dieser hat nur Verkehrswerte errechnet und soweit erkennbar nicht Bedacht auf die Bestimmungen des Zollwertrechts genommen.

Das in der Beschwerde bzw im Vorlageantrag angesprochene "Gutachten" des Sachverständigen S4 ist nicht geeignet, den Bf zu entlasten. In dem betreffenden undatierten und nicht einmal als "Gutachten" bezeichneten Schriftstück kommt der Verfasser nach der Besichtigung von aus China stammenden Waren zum Schluss, dass die Überprüfung der (nicht näher bezeichneten) Preise keinesfalls exakt durchgeführt werden könne. Die Ausführungen enden mit der sehr allgemein gehaltenen Feststellung, man könne nur aus der Erfahrung heraus von Verkaufspreisen und dem Wissen über Handelsspannen einen möglichen Importpreis ableiten. Welche Handelsspannen er seinen Überlegungen zugrunde legt, bleibt offen. Dass die Zollwertproblematik Berücksichtigung gefunden hätte, ist dem Konvolut, in dem der Begriff "Zollwert" kein einziges Mal vorkommt, nicht zu entnehmen. Dem Schriftstück ist seitens des Zollamtes daher zu Recht keine Relevanz für die abgabenrechtliche Würdigung beigemessen worden.

Der bloße Umstand, dass nach den Ermittlungen des Zollamtes der Versicherungswert der eingeführten Waren teilweise höher war als der angemeldete Zollwert bedeutet für sich alleine nicht zwingend, dass es tatsächlich zu einer Unterfakturierung gekommen ist. Denn der Zollwert und der Versicherungswert können durchaus variieren. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn der Versicherungsnehmer eine höhere oder niedrigere Haftung der Versicherung vereinbaren möchte (vgl OGH 26.09.2012, 7Ob111/12t).

Als maßgeblich für die Zollwertermittlung werden weder die angeführten Gutachten noch die erwähnten Versicherungswerte erachtet, sondern insbesondere die Aussagen des L, die rechtskräftig gewordenen Urteile und Erkenntnisse der Gerichte und die bei der Spedition2 und der GmbH beschlagnahmten Unterlagen, die belegen, dass es auch bei den streitgegenständlichen Einfuhren zu Unterfakturierungen in dem vom Zollamt festgestellten Ausmaß gekommen ist.

Wenn der Bf einwendet, vergleichbare Containersendungen seien vom Zollamt beschaut worden und der Warenwert sei dabei nicht beanstandet worden, ist darauf

hinzuweisen, dass Artikel 78 ZK den Zollbehörden die Möglichkeit zur Überprüfung der Anmeldungen nach Überlassung der Waren ausdrücklich einräumt. Im Hinblick auf diese Bestimmung muss ein Wirtschaftsbeteiligter mit einer (erneuten) nachträglichen Prüfung der Anmeldung nach Überlassung der Waren rechnen (vgl. EuGH 10.12.2015, C-427/14, *Veloserviss*).

Eine Bindungswirkung an die Angaben in den angenommenen Zollanmeldungen besteht auch im Falle einer Überprüfung gemäß Artikel 68 ZK nicht. Zwar normiert Artikel 71 Absatz 1 ZK, dass die Ergebnisse der Überprüfung der Anmeldung der Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden sind, zugrunde gelegt werden, diese gesetzliche Fiktion gilt aber selbstverständlich dann nicht, wenn sich Angaben in der Zollanmeldung im Nachhinein als objektiv unrichtig erweisen.

Dem Zollamt kann nicht vorgeworfen werden, Beweisanträge des Bf, die er als für die Zollwertermittlung maßgeblich - weil ihn entlastend - erachtet, ignoriert zu haben und entlastende Beweismittel und diesbezügliche Parteivorbringen nicht beachtet zu haben, wenn diese zur Zollwertermittlung nicht herangezogen oder - wie zB im Fall der Verwertungserlöse - nicht beachtet werden dürfen.

Zur Ermessensübung ist zunächst festzuhalten, dass bei einer Zollanmeldung mit indirekter Vertretung gemäß Artikel 213 ZK iVm Artikel 201 Absatz 3 ZK ein Gesamtschuldverhältnis zwischen dem Anmelder, der vertretenen Person und allenfalls der Person besteht, die unrichtige Angaben geliefert hat.

Das Wesen einer Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder Zollschuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist. Was unter Gesamtschuldnerschaft zu verstehen ist, ist weder im ZK noch in der ZK-DVO definiert. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist daher grundsätzlich nationales Recht anzuwenden.

Wesen der Gesamtschuld ist gemäß § 6 BAO, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf, ihm die Befriedigung der Ansprüche insgesamt jedoch nur einmal zusteht (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 6 und die dort zitierte Judikatur).

Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit und unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (VwGH 26.06.2003, 2002/16/0301).

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im vorliegenden Fall darauf Bedacht zu nehmen, dass dem Bf im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Zuwiderhandlungen

ein wesentlicher Tatbeitrag vorzuwerfen ist. Ohne seine Mitwirkung wäre die zollschuldbe gründende Überführung der eingeführten Waren in den freien Verkehr unter den beschriebenen Umständen nicht möglich gewesen. Dabei ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass der Bf - wie oben ausgeführt - gewerbsmäßig im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig war und (nicht nur ihm zurechenbar) gewusst hat oder billigerweise hätte wissen müssen, dass die Zollbehörde über die den Einfuhren zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte getäuscht wurde.

Unter dem Zweckmäßigkeitaspekt ist zu beachten, dass seitens der Abgabenbehörde vor allem auf die Einbringung bzw Einbringlichkeit der Abgaben Bedacht zu nehmen ist. Im vorliegenden Fall erscheint schon in Anbetracht des Gesamtkomplexes und der damit verbundenen Höhe des Abgabebetrag es die Festsetzung der Zollschuld sowohl beim Bf als auch bei den weiteren Gesamtschuldern geboten.

Es kann der Abgabenbehörde daher weder aus Sicht von Erwägungen zur Billigkeit noch aus der Sicht von Erwägungen zur Zweckmäßigkeit Ermessensmissbrauch vorgeworfen werden, wenn sie die Zollschuld auch dem Bf zur Entrichtung vorgeschrieben und mitgeteilt hat. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Spedition2a gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht wurde.

Unter Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßigkeitaspekte ist daher auch vom BFG festzustellen, dass der Bf vom Zollamt zu Recht als Zollschuldner herangezogen worden ist.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass nach der Aktenlage und insbesondere durch die Ermittlungen und Erhebungen des Zollamtes im Italienkomplex aber auch im Ungarnkomplex sowie durch die rechtskräftigen Straf- und Abgabenverfahren von einer Fälschung auch der in den verfahrensgegenständlichen Zollabfertigungen relevanten Fakturen auszugehen ist. Das BFG erachtet es - insbesondere unter Bedachtnahme auf das Beweismaß in Abgabensachen - aus den genannten Gründen als erwiesen, dass Unterfakturierungen vorliegen und der Bf in 37 von ursprünglich 46 Fällen (laut Anlage 1) die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat, obwohl er wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren. Die Neuberechnung des Zollwerts erfolgte auf der Basis der im Zuge der Hausdurchsuchungen vorgefundenen Unterlagen, die insofern eine gewisse Systematik erkennen lassen, als übereinstimmend in allen Fällen der Zollwert um (zumindest) das Dreifache verkürzt wurde.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden und die Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung waren neu festzusetzen. Im Wege der Nacherhebung zu entrichten sind somit an Zoll (A00) EUR 53.934,93, an Einfuhrumsatzsteuer (B00) EUR 248.392,98 und an Abgabenerhöhung (1ZN) EUR 34.105,23, in Summe somit ein Betrag von EUR 336.433,14.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die im vorliegenden Fall zu lösenden Rechtsfragen, insbesondere zur Verletzung des Parteiengehörs, zur Zollschild, zum Verfahren zur Ermittlung des Zollwerts sowie zur Ermittlung des Zollwerts selbst und zur Ermessensübung sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH und des EuGH geklärt bzw ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Salzburg-Aigen, am 30. November 2016