

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, als Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***XGmbH***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerden vom 26. bzw. 27. Juli 2018 gegen die Bescheide des damaligen Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 25. Juni 2018, Zl. ***1***, vom 25. Juni 2018, Zl. ***2*** und vom 28. Juni 2018, Zl. ***3***, betreffend Eingangsabgaben und Verzugszinsen zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Laut Eintragung im Firmenbuch, FN ***4***, wurde die ***XGesmbH*** (kurz: **XGmbH**) am tt.mm.jjjj infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und Rechtsanwältin ***Bf***, als Masseverwalterin eingesetzt.

Frau ***Bf.*** als Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***XGesmbH*** ist daher als Partei zu behandeln und das vorliegende Erkenntnis an sie als Beschwerdeführerin (Bf.) zu richten (VwGH 20.03.2003, 98/17/0319).

a)

Mit dem an die **XGmbH** gerichteten Bescheid Zl. ***1*** vom 25.06.2018 nahm das damalige Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (kurz: Zollamt) zu den im Bescheid erwähnten 5 Zollanmeldungen im Grunde des Art. 105 Abs. 4 UZK eine Nacherhebung von Eingangsabgaben vor.

Für die ****XGmbH**** sei bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den erwähnten 5 Zollanmeldungen gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG in der bis zum 30.04.2016 gültigen Fassung die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 5.284,81 (€ 949,25 an Zoll und € 4.335,56 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Buchmäßig erfasst worden seien allerdings nur Eingangsabgaben im Betrag von € 2.764,97 (€ 481,24 an Zoll und € 2.283,73 an Einfuhrumsatzsteuer).

Der Differenzbetrag werde somit weiterhin geschuldet und sei gem. Art. 105 Abs. 4 UZK nachzuerheben.

Als Folge dieser Nacherhebung seien gem. Art. 114 Abs. 2 UZK zusätzlich Verzugszinsen in der Höhe von € 113,30 zu entrichten

Das Zollamt wies die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde vom 26.07.2018 mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2020, Zl. *****5*****, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 16.03.2020 den Vorlageantrag.

b)

Mit dem an die ****XGmbH**** gerichteten Bescheid Zl. *****2***** vom 25.06.2018 nahm das Zollamt zu den im Bescheid erwähnten 3 Zollanmeldungen im Grunde des Art. 105 Abs. 4 UZK eine Nacherhebung von Eingangsabgaben vor.

Für die ****XGmbH**** sei bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den erwähnten 3 Zollanmeldungen gem. Art. 77 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 UZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG Fassung die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 7.287,52 (€ 1.323,57 an Zoll und € 5.963,95 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Buchmäßig erfasst worden seien allerdings nur Eingangsabgaben im Betrag von € 3.855,01 (€ 694,35 an Zoll und € 3.160,66 an Einfuhrumsatzsteuer).

Der Differenzbetrag werde somit weiterhin geschuldet und sei gem. Art. 105 Abs. 4 UZK nachzuerheben.

Als Folge dieser Nacherhebung seien gem. Art. 114 Abs. 2 UZK zusätzlich Verzugszinsen in der Höhe von € 145,01 zu entrichten

Das Zollamt wies die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde vom 26.07.2018 mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2020, Zl. *****6*****, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 16.03.2020 den Vorlageantrag.

c)

Mit dem an die ****XGmbH**** gerichteten Bescheid Zl. *****3***** vom 28.06.2018 nahm das Zollamt zu den im Bescheid erwähnten 61 Zollanmeldungen im Grunde des Art. 105 Abs. 4 UZK eine Nacherhebung von Eingangsabgaben vor.

Für die ****XGmbH**** sei bei der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den erwähnten 61 Zollanmeldungen gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG in der bis zum 30.04.2016 gültigen Fassung die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 69.480,35 (€ 16.049,47 an Zoll und € 53.430,88 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Buchmäßig erfasst worden seien allerdings nur Eingangsabgaben im Betrag von € 54.673,81 (€ 12.594,26 an Zoll und € 42.079,55 an Einfuhrumsatzsteuer).

Der Differenzbetrag werde somit weiterhin geschuldet und sei gem. Art. 105 Abs. 4 UZK nachzuerheben.

Als Folge dieser Nacherhebung seien gem. Art. 114 Abs. 2 UZK zusätzlich Verzugszinsen in der Höhe von € 743,29 zu entrichten

Das Zollamt wies die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde vom 27.07.2018 mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.02.2020, Zl. *****7*****, als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 16.03.2020 den Vorlageantrag.

Am 17.05.2022 fand beim Bundesfinanzgericht in der Beschwerdesache ein Erörterungstermin statt.

Am 25.05.2022 fand beim Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zu a) und b):

Die Firma *****NNGmbH***** mit Sitz in der Schweiz bot damals im Internet Modellautos zum Kauf an. Diese Wirtschaftsgüter wurden in einem Zolllager in Serbien gelagert, dabei trat die Firma *****X1***** mit Sitz in Hong Kong als Lagerhalter auf. Nach Eingang einer Bestellung durch einen in der Union ansässigen Käufer wurden die Modellautos von Serbien nach Österreich befördert, hier von der ****XGmbH**** im Auftrag der *****NNGmbH***** verzollt und an die Endkunden versandt.

Die ****XGmbH**** war für den Vertrieb bzw. die Logistik zuständig (Versand, Umtausch, Reklamationen, Rückwaren, Kundenservice). Diese Leistungen (inkl. der Lagerkosten) rechnete die ****XGmbH**** monatlich mit der *****NNGmbH***** ab.

Außer Streit steht, dass die Modellautos im Internet zum Preis von € 25,00 (Autos der Modellreihe „*****8*****“) bzw. zum Preis von € 21,99 (sonstige Modelle) zum Kauf angeboten wurden.

Darüber hinaus steht fest, dass den verfahrensgegenständlichen Einfuhren keine Kaufgeschäfte zugrunde lagen, an denen die ****XGmbH**** als Käufer bzw. Verkäufer beteiligt war. Die ****XGmbH**** ist bei allen Einfuhren vielmehr bloß als Dienstleister tätig geworden und sie hat die Verzollungen im Auftrag der *****NNGmbH***** vorgenommen.

Im Zuge der Zollabfertigungen im Zeitraum zwischen 01.03.2016 und 05.09.2016 hat die ****XGmbH**** als Anmelderin bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr Handelsdokumente (Proforma-Rechnungen der *****X1***** bzw. Rechnungen der *****NNGmbH*****) mit auffallend niedrigen Wertangaben je Modellauto vorgelegt. Diese Werte können nicht zur Ermittlung des Transaktionswertes herangezogen werden, weil die Handelsdokumente keinerlei Angaben über die Höhe des tatsächlich bezahlten oder zu zahlenden Kaufpreises enthalten.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung forderte das Zollamt die ****XGmbH**** daher mehrmals auf, die Höhe des Zollwertes nachzuweisen. Diesen Aufforderungen hat weder die ****XGmbH**** noch die Bf. entsprochen.

Das Zollamt hat daher den Zollwert (ausgehend von den oben erwähnten Kaufpreisen von € 25,00 bzw. € 21,99) geschätzt, indem es den Zoll, die EUSt und den Betrag von € 8,25 (Durchschnittsbetrag für die in der Union geleisteten kundenorientierten Tätigkeiten der ****XGmbH****) zum Abzug gebracht hat. Die dergestalt vorgenommene retrograde Ermittlung des Zollwertes erbrachte einen Zollwert in der Höhe von € 11,70 pro Stück für Modellautos der Modellreihe „*****8*****“ und € 9,29 pro Stück für die übrigen Modellautos.

Auf der Grundlage dieser Zollwerte ergingen die beiden angefochtenen Nachforderungsbescheide.

Zu c):

Die verfahrensgegenständlichen 61 Zollanmeldungen betreffen die Einfuhr von Druckerpatronen im Zeitraum zwischen 10.11.2015 und 22.02.2016.

Die eingeführten Druckerpatronen standen im Eigentum der Firma *****xxLtd*****, mit Sitz im Vereinigten Königreich. Sie stammten aus einem Zolllager in Serbien, das von der Firma *****X1*****, mit Sitz in Hong Kong betrieben wurde. Die *****xxLtd***** bot diese

Druckerpatronen im Internet zum Kauf an. Nach Eingang einer entsprechenden Bestellung durch einen in der Union ansässigen Endabnehmer wurden die betreffenden Druckerpatronen aus dem Zolllager in Serbien abgerufen, nach Österreich befördert, hier im Auftrag der ***xxLtd***. verzollt und anschließend von der **XGmbH** an die Endabnehmer zum Versand gebracht.

Die **XGmbH** war bei all diesen Lieferungen im Auftrag ihres Kunden, der Firma ***xxLtd***, für die Logistik zuständig (Lagerhaltung in Serbien, Vorbereitung für den Versand, Import nach Österreich, Zollabfertigung in Österreich, Weiterleitung der eingeführten Wirtschaftsgüter an die Endabnehmer in der Union). Die **XGmbH** hat die von ihr in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen der Firma ***xxGmbH*** mit Sitz in der Schweiz in Rechnung gestellt.

Die von der Spedition ***9*** direkt vertretene **XGmbH** trat in allen 61 Fällen als Einführerin auf, obwohl sie – wie sie mittlerweile selbst einräumt – die eingeführten Druckerpatronen weder erworben noch weiterverkauft hat, sondern im Zusammenhang mit den Einfuhren bloß als Dienstleister tätig geworden ist.

Im Zuge einer bei der **XGmbH** durchgeführten Betriebsprüfung kamen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der von ihr als Anmelderin erklärten Zollwerte hervor.

Bei einem Großteil (59 von 61) der Zollabfertigungen legte die SMS unrichtige Handelsdokumente vor. Diese als „Invoice“ bezeichneten Unterlagen sollten ein Kaufgeschäft zwischen der ***xxGmbH*** als Verkäufer und der **XGmbH** als Käufer vortäuschen. Tatsächlich gab es aber – wie eben festgestellt – solche Kaufgeschäfte nicht. In den übrigen zwei Fällen nahmen die Zollanmeldungen Bezug auf die von der **XGmbH** vorgelegten Handelsdokumente mit der Bezeichnung „Proforma Invoice“, die als Rechnungsleger die ***X1*** mit Sitz in Hong Kong und als Rechnungsadressat die **XGmbH** auswiesen.

Bei den Zollabfertigungen bis zum 08.02.2016 war in den Handelsdokumenten bloß „MISC-STOCK“ und „Stock and Services“ angeführt und ein Durchschnittspreis angegeben. Im Zuge einer Zollabfertigung am 09.02.2016 kam es zu einer Zollkontrolle. Das einschreitende Zollorgan akzeptierte die Angabe eines Durchschnittspreises nicht und verlangte eine aufgeschlüsselte Faktura mit einer genauen Bezeichnung der jeweils eingeführten Druckerpatronen und den dazugehörigen Einzelpreisen. Die **XGmbH** legte daraufhin die angeforderten aufgeschlüsselten Unterlagen vor (Rechnung vom 10.02.2016). Dies führte zu einer Erhöhung des Durchschnittswertes je Druckerpatrone und somit zu einer Korrektur der Zollanmeldung. Erst danach kam es zu einer Überlassung der Waren gem. Art. 73 ZK.

Ab diesem Zeitpunkt gelangten nur mehr aufgeschlüsselte Handelsdokumente mit ausgewiesenen Einzelpreisen je verschiedener Warenposition zur Vorlage. Zur Erklärung

niedriger Durchschnittspreise bzw. Zollwerte wie vor dieser Amtshandlung kam es bei diesen Folgeverzollungen nicht mehr.

Das Zollamt errechnete aus den betreffenden Zollabfertigungen (vom 09.02.2016 bis zum 22.02.2016) einen Durchschnittswert von € 14,57 je Druckerpatrone.

Im angefochtenen Bescheid nahm das Zollamt eine Neuberechnung der Abgaben vor. Bei den Zollabfertigungen bis zum 08.02.2016 legte das Zollamt dabei der Zollwertermittlung den eben genannten Durchschnittspreis von € 14,57 zugrunde. Zusätzlich berücksichtigte das Zollamt bei allen 61 Zolldanmeldungen, dass die ****XGmbH**** warenbezogene Hinzurechnungskosten iSd Art. 32 ZK nicht erklärt hatte. Diese Kosten in der Höhe von € 0,65 (bis zum 31.12.2015) bzw. von € 0,67 (ab dem 01.01.2016) je Druckerpatrone wurden dem Zollwert hinzugerechnet.

Schließlich führte auch der Umstand, dass in der Zolldanmeldung *****10***** vom 18.11.2015 im Feld 22 (in Rechnung gestellter Gesamtbetrag) nur ein Betrag von € 14,77 anstatt des Gesamtpreises laut Invoice in der Höhe von € 960,05 erklärt worden war, zu einer weiteren Erhöhung des Nachforderungsbetrages.

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird in freier Überzeugung als erwiesen angenommen und ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten unter Bedachtnahme auf die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes und die Angaben der Bf. Dabei wurden auch die im Rahmen des Erörterungstermins und der mündlichen Verhandlung (samt Zeugeneinvernahmen) gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Art. 105 Abs. 1 bis 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU Nr. L 269 vom 10. Oktober 2013 (Unionszollkodex - UZK) lautet:

(1) Entsteht eine Zollsuld durch Annahme der Zolldanmeldung von Waren zu einem anderen Zollverfahren als der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben oder durch eine andere Handlung mit gleicher rechtlicher Wirkung wie diese Annahme, so nehmen die Zollbehörden die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von 14 Tagen nach Überlassung der Waren vor.

Jedoch kann der Gesamtbetrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Waren, die ein und derselben Person innerhalb eines von den Zollbehörden festgesetzten Zeitraums von höchstens 31 Tagen überlassen worden sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern für die Entrichtung dieses Gesamtbetrags eine Sicherheit geleistet worden ist. In diesem Fall erfolgt die buchmäßige Erfassung innerhalb von 14 Tagen nach Ende des betreffenden Zeitraums.

(2) Ist vorgesehen, dass Waren überlassen werden können, bevor bestimmte Voraussetzungen für die Festsetzung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags oder dessen Erhebung erfüllt sind, so erfolgt die buchmäßige Erfassung innerhalb von 14 Tagen nach dem Tag, an dem der zu entrichtende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag festgesetzt oder die Verpflichtung zur Abgabentrachtung festgelegt wird.

Betrifft die Zollschuld jedoch eine vorläufige handelspolitische Maßnahme in Form eines Zolls, so erfolgt die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von zwei Monaten nach dem Tag der Veröffentlichung der Verordnung zur Einführung der endgültigen handelspolitischen Maßnahme im Amtsblatt der Europäischen Union.

(3) Entsteht eine Zollschuld unter anderen als den in Absatz 1 genannten Umständen, so erfolgt die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von 14 Tagen nach dem Tag, an dem die Zollbehörden in der Lage sind, den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag festzusetzen und eine Entscheidung zu erlassen.

(4) Wurde der zu entrichtende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag nicht nach den Absätzen 1, 2 und 3 buchmäßig erfasst oder wurde er mit einem geringeren Betrag als dem zu entrichtenden Betrag festgesetzt und buchmäßig erfasst, so gilt Absatz 3 auch für den zu erhebenden beziehungsweise nachzuerhebenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag.

Dazu wurde erwogen:

Zu a) und b):

Der Zollwert eingeführter Waren ist gem. Art. 29 Abs. 1 ZK 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 gem. den Art. 32 und 33 ZK.

Die Zollwertermittlung auf der Basis des Transaktionswertes hat zur Voraussetzung, dass ein „Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ vorliegt. Die wesentlichen Elemente des zollwertrechtlichen Verkaufsbegriffs sind einerseits die Eigentumsverschaffung an der eingeführten Ware (Verschaffung der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht) und andererseits die Entgeltzahlung (siehe Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Rz. 26 zu Art. 29 ZK).

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass diese beiden Voraussetzungen nicht erfüllt wurden. Die ****XGmbH**** hat weder Eigentum an den eingeführten Modellautos erlangt, noch hat sie den Kaufpreis entrichtet.

Dennoch hat die ****XGmbH**** als Anmelderin bei der Abgabe der in Rede stehenden Zollanmeldungen hinsichtlich der eingeführten Waren eine Eigentumsübertragung vorgetäuscht, indem sie in der Zollanmeldung im Feld 24 (Art des Geschäftes) den Code 11 (endgültiger Kauf/Verkauf) bzw. den Code 30 (sonstige Geschäfte mit Eigentumsübertragung jedoch ohne Gegenleistung) eingetragen hat und selbst im Feld 8 der Zollanmeldungen (Empfänger) genannt ist.

Da die in den Zollanmeldungen abgebildeten Rechtsgeschäfte mit der ****XGmbH**** als Erwerberin tatsächlich nicht bestehen, kann es sich bei den in den zugehörigen Handelsdokumenten (die zu Unrecht die ****XGmbH**** als Erwerberin ausweisen) angeführten Werten denkunmöglich um den Transaktionswert handeln. Denn das in Art. 29 Abs. 1 ZK normierte Tatbestandsmerkmal des „Verkaufs zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ wird nicht erfüllt, zumal es einen Verkauf an die ****XGmbH**** nicht gegeben hat. Die eben erwähnten Werte können daher nicht zur Berechnung des Zollwerts nach der Transaktionswertmethode berücksichtigt werden.

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

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

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

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

Da im durchgeführten Abgabenverfahren geeignete Unterlagen zur Ermittlung des Zollwertes nicht vorgelegt worden sind, hat das Bundesfinanzgericht die Bf. im Zuge der Ladung zur mündlichen Verhandlung neuerlich aufgefordert, entsprechende Nachweise vorzulegen. Dieser Aufforderung hat die Bf. nicht entsprochen. Dass diese Unterlagen nicht mehr vorhanden seien, hat die ****XGmbH**** nie behauptet. Es entsteht vielmehr der Eindruck, dass dieses Unternehmen von Beginn an nicht bereit war, dem Zollamt Auskünfte zu den von den Endkunden tatsächlich bezahlten Kaufpreisen zu erteilen. Die mangelnde Bereitschaft der ****XGmbH****, ihrer Mitwirkungspflicht zu entsprechen wird besonders deutlich an der Tatsache, dass sie dem Zollamt nicht einmal Namen und Anschrift dieser Endbezieher bekannt gegeben hat. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass das im Auftrag des ****XGmbH**** als direkter Vertreter auftretende Speditionsunternehmen selbst im Jahr 2022, also lange nach den im Jahr 2016 stattgefundenen Verzollungen, noch immer über solche Daten verfügt (siehe Urkundenvorlagen des Zeugen am 25.05.2022).

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

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze hat das Zollamt den Zollwert unter flexibler Anwendung der Bestimmungen der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlung sind die im Rahmen der zollamtlichen Erhebungen gewonnenen Erkenntnisse.

Demnach wurden vergleichbare Modellautos des selben Eigentümers (*****NNGmbH*****) im Internet zum Preis von € 25,00 bzw. € 21,99 zum Kauf angeboten. Bei diesen Preisen handelt es sich zweifellos um jene, die anlässlich des Verkaufs zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu entrichten waren. Denn nach Erhalt einer entsprechenden Bestellung im Internet wurden die Modellautos vom Zolllager in Serbien aus zu diesem Preis nach Österreich versandt und letztlich an die Endkunden ausgeliefert.

Zu berücksichtigen war dabei allerdings, dass es sich bei diesen Preisen um die Kaufpreise der Abnehmer inkl. Eingangsabgaben (Zoll und EUSt) und inkl. der in der Union angefallenen Kosten in der Höhe von € 8,25 pro Stück handelt. Das Zollamt hat diese Beträge daher (in

Anlehnung an die Bestimmungen des Art. 33 ZK) bei der Ermittlung des Zollwertes zum Abzug gebracht.

Dem Einwand, der vom Zollamt erhobene Endkundenpreis laut Homepage der ***NNGmbH*** sei für die Ermittlung des Zollwertes nicht ausschlaggebend, kann nicht gefolgt werden, zumal die Richtigkeit der betreffenden Internetangaben selbst von der Bf. nicht in Zweifel gezogen wird und andere Angaben zum tatsächlich bezahlten Kaufpreis schlicht nicht vorhanden sind.

Das Beschwerdevorbringen, wonach diese Berechnung nicht nachvollziehbar sei, hat die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung nach einer detaillierten Darlegung der genauen rechnerischen Ermittlung an Hand einer konkreten Zollanmeldung durch den Richter zurückgenommen.

Zu den mit der Beschwerdeschrift vorgelegten Proforma-Invoices wird festgestellt:

Diese Handelsdokumente dienten offensichtlich zur Einlagerung der Modellautos in das Zolllager in Serbien, das in den Unterlagen als Lieferadresse genannt ist. Das Zollamt hat in der BVE (die insofern als Vorhalt gilt) festgestellt, dass diesen Dokumenten kein Eigentumsübergang zugrunde liegt. Diese Feststellung blieb im weiteren Verfahren unwidersprochen. Dazu kommt, dass mit diesen Dokumenten der Nachweis für einen Wert betreffend den Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft nicht geführt werden kann, zumal in den Proforma-Invoices sowohl als Verkäufer als auch als Käufer ausschließlich im Drittland ansässige Unternehmen genannt sind. Diese Unterlagen konnten daher bei der Zollwertermittlung keine Berücksichtigung finden.

Dem Einwand, das Unternehmen ***NNGmbH*** habe eine Vielzahl von Vertriebsmodellen und Vertriebskanälen gehabt und die Endkundenpreise seien von verschiedensten Faktoren abhängig gewesen (einmaliger Kauf, Mengenrabatt, Kauf im Rahmen eines Abonnements, Zahlung nach Vorkasse usw.) ist zu entgegnen, dass die Bf. Unterlagen zum Beweis für die Richtigkeit dieser Behauptungen im gesamten Verfahren nicht vorlegen konnte oder wollte. Sie hat auch nicht vorgetragen, in welcher konkreten Höhe sich die von ihr geltend gemachten Umstände auf den Kaufpreis niedergeschlagen haben sollen.

Dem Zollamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es den Zollwert der eingeführten Waren wie eben ausführlich dargestellt ermittelt und auf der Basis dieser Werte die zu Unrecht nicht festgesetzten Eingangsabgaben nacherhoben hat.

Zu c):

Zu den unrichtigen Angaben in den Zollanmeldungen:

Auch in diesen Fällen hat die ****XGmbH**** als Anmelderin bei der Abgabe der in Rede stehenden Zollanmeldungen hinsichtlich der eingeführten Waren eine Eigentumsübertragung vorgetäuscht, indem sie in der Zollanmeldung jeweils im Feld 24 (Art des Geschäftes) den Code 11 (endgültiger Kauf/Verkauf) bzw. den Code 30 (sonstige Geschäfte mit Eigentumsübertragung jedoch ohne Gegenleistung) eingetragen hat und selbst im Feld 8 der Zollanmeldungen (Empfänger) genannt ist.

Zur Zollwertproblematik:

Zunächst ist festzuhalten, dass die Beschwerde ausschließlich zur Heranziehung des oben erwähnten Durchschnittswertes von € 14,57 je Stk. Druckerpatrone im Rahmen der Neuberechnung des Zollwertes substantiierte Einwände enthält.

Zur Erhöhung des Zollwertes auf Grund der Berücksichtigung der Hinzurechnungskosten gem. Art. 32 ZK bzw. zur Nachforderung auf Grund der unrichtigen Angaben in der Zollanmeldung vom 18.11.2015 genügt daher der Hinweis, dass das Bundesfinanzgericht nach einer eingehenden Prüfung die Richtigkeit der diesbezüglichen Nachforderung bestätigt.

Fest steht, dass es sich bei den von der Bf. bei den Verzollungen vorgelegten Handelsdokumenten, die die Firma *****xxxGmbH***** mit Sitz in der Schweiz als Rechnungsleger und die ****XGmbH**** als Rechnungsadressat ausweisen, um Scheinrechnungen handelt. Denn die Bf. selbst räumt ein, dass es die in diesen Fakturen abgebildeten Rechtsgeschäfte nie gegeben habe. Die ****XGmbH**** habe die Wirtschaftsgüter nicht gekauft, sondern sei bloß als Dienstleisterin bei der Einfuhr tätig geworden.

Der bei den unter der Bezeichnung „MISC-STOCK“ und „Stock and Services“ eingeführten Druckerpatronen angeführte Durchschnittspreis kann daher schon deshalb keinesfalls als Transaktionswert iSd Art. 29 ZK angesehen werden, weil es an einem Verkaufsgeschäft mangelt.

Betrachtet man die Verzollungen der Druckerpatronen ab dem 10.11.2015, fällt auf, dass die von der ****XGmbH**** in den Zollanmeldungen erklärten Durchschnittswerte der eingeführten Druckerpatronen ursprünglich zwischen € 21,10 und € 14,25 je Stück betrugen. Ab Anfang Dezember 2015 sank der Durchschnittswert plötzlich deutlich ab und betrug dann nur mehr um die € 10,00 ohne je wieder die ursprüngliche Höhe zu erreichen (siehe Tabelle in der BVE). Eine nachvollziehbare Erklärung für diese Tatsache ist nicht erkennbar und hat auch die Bf. diesbezüglich nichts vorgetragen.

Nimmt man außerdem darauf Bedacht, dass der von der ****XGmbH**** erklärte Durchschnittswert in der Zollanmeldung vom 09.02.2016 nachweislich in zu geringer Höhe erklärt worden ist (lt. den von der ****XGmbH**** auf Aufforderung des Zollamtes nachgereichten Unterlagen betrug dieser nicht wie ursprünglich angegeben bloß € 9,77, sondern tatsächlich

€ 13,90 je Druckerpatrone), zeigt sich, dass das Zollamt durchaus berechtigt war, die Richtigkeit der erklärten Durchschnittswerte (und gleichzeitig Zollwerte) anzuzweifeln.

Das Zollamt hat die ****XGmbH**** nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher zu Recht aufgefordert, entsprechende detaillierte Unterlagen vorzulegen. Dass es damals (der Prüfungsauftrag ist vom 30.08.2016) solche Unterlagen nicht gab, ist nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts auszuschließen und wird von der Bf. auch nicht behauptet. Es ist keinesfalls anzunehmen, dass weder der Lagerhalter in Serbien noch die *****xxxLtd***** als tatsächliche Verkäuferin der Waren Kenntnis über die genaue Bezeichnung und die jeweiligen Einzelpreise der vertriebenen Druckerpatronen hatten. Auch die ****XGmbH**** muss über diese Daten verfügt haben, denn die ordnungsgemäße Abwicklung der von ihr laut ihren eigenen Angaben erbrachten Dienstleistungen u.a. für Verpackung, Versand, Kundenservice und Retourenmanagement ist ohne diese Angaben schlicht denkunmöglich.

Bemerkt wird, dass die von der ****XGmbH**** mit den Zollabfertigungen beauftragte Spedition sogar noch im Jahr 2022 aussagekräftige Unterlagen des Jahres 2014 (mit detaillierten Angaben von Name und Anschrift des Endkunden, genauer Typenbezeichnung und Warenwert der Druckerpatronen) vorlegen konnte, wodurch der Beweis erbracht ist, dass die angeforderten Daten tatsächlich vorhanden waren. Dadurch wird der Eindruck verstärkt, dass das zollunredliche Handeln der ****XGmbH**** (Vorlage von Scheinfakturen, unzulässiges Auftreten als Empfänger und Anmelder, fehlerhafte Angaben in den Zollanmeldungen, Nichtbekanntgabe der echten Handelsrechnungen etc.) nur einem Ziel dienen konnte, nämlich die wahren abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände der Einfuhren zu verschleiern.

Aus der Weigerung der ****XGmbH****, die angeforderten Unterlagen vorzulegen und der damit in Zusammenhang stehenden Unmöglichkeit zur Ermittlung der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen zur Berechnung der Eingangsabgaben ergibt sich die Berechtigung des Zollamtes zur Schätzung (vgl. VwGH 23.02.2010, 2008/15/0027).

Wie bereits oben angeführt, errechnete das Zollamt aus den Zollabfertigungen vom 09.02.2016 bis zum 22.02.2016 einen Durchschnittswert von € 14,57 je Druckerpatrone.

Der Einwand der Bf., die Durchschnittsberechnung sei deshalb unzulässig und mathematisch/statistisch unkorrekt, weil das Zollamt dieser Berechnung bloß von eine Menge von sechs verschiedenen Produkten zugrunde gelegt habe, ist völlig unberechtigt.

Denn das Zollamt hat bei dieser Berechnung die von der Bf. (in den sechs Zollanmeldungen laut Abgabenbescheid) selbst bekannt gegebenen Werte von 3.167 Druckerpatronen herangezogen und daraus den Mittelwert von € 14,57 berechnet.

Das Zollamt hat im Zuge des Beschwerdeverfahrens die Plausibilität dieses Wertes an Hand weiterer von der Bf. zur Verfügung gestellten Daten (betreffend den Zeitraum 04.09.2014 bis

15.06.2015) überprüft und aus 54.045 Stück Druckerpatronen mit einem Warenwert von € 807.257,67 einen Durchschnittswert von € 14,93 ermittelt.

Den diesbezüglichen Feststellungen in der BVE (denen insofern Vorhaltcharakter zukommt) ist die Bf. nicht substantiiert entgegengetreten. Es spricht daher auch aus dieser Sicht alles für die Richtigkeit des erwähnten Mittelwertes von € 14,57.

Die Heranziehung dieses Durchschnittswertes zur Abgabeberechnung im angefochtenen Nachforderungsbescheid erfolgte daher nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts zu Recht.

Zu a), b) und c):

Die ****XGmbH**** ist in allen verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen zu Unrecht im Feld 8 als Empfänger genannt. Denn es steht außer Streit, dass dieses Unternehmen an den betreffenden Einfuhren ausschließlich im Rahmen ihrer Tätigkeit als Logistikdienstleister involviert war. Die ****XGmbH**** war an den Rechtsgeschäften, die zur Einfuhr der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter geführt haben in keiner Weise beteiligt, hat diese nie gekauft oder verkauft und hatte diesbezüglich auch keine Verfügungsmacht inne. Letzteres hat der ehemalige Geschäftsführer der ****XGmbH**** im Zuge seiner Einvernahme im Rahmen der mündlichen Verhandlung durch seine Aussage bestätigt, wonach sein Unternehmen im Namen und Auftrag der Verkäufer über die Waren verfügt habe.

Die unrichtige Nennung der ****XGmbH**** in den verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen bleibt ohne Auswirkung auf die Entstehung des Abgabenanspruches. Denn die falschen Erklärungen dieses Unternehmens und die unrichtigen Handelsdokumente lassen die Existenz der tatsächlich angemeldeten und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren und die für diese Waren abgegebenen Anmeldungen unberührt. Der Tatbestand der Entstehung der Zollschuld nach Art. 201 ZK (für die Einfuhren vor dem 1. Mai 2016) bzw. nach Art. 77 Abs. 1 UZK (für die Einfuhren ab dem 1. Mai 2016) besteht in der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr und ist vom Bestehen von Rechtsgeschäften über die Waren unabhängig (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0041).

Dem (nach der Aktenlage unglaubwürdigen) Einwand, die ****XGmbH**** habe gutgläubig gehandelt, ist zu entgegnen, dass die hier zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des Art. 105 Abs. 4 UZK frei von subjektiven Tatbestandsmerkmalen sind.

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung iSd Art. 27 UZK, sondern um die Nachforderung einer zu Unrecht zunächst unerhoben gebliebenen Eingangsabgabenschuld gem. Art. 105 Abs. 4 UZK. Ein näheres Eingehen auf die diesbezüglich vorgetragenen Einwendungen der Bf. erübrigt sich daher.

Zur Einfuhrumsatzsteuer:

Nach ständiger Rechtsprechung spricht nicht nur der VwGH (siehe etwa VwGH 24.03.2015, 2013/15/0238), sondern auch der EuGH (siehe EuGH 25.06.2015, C-187/14) dem Spediteur, der die Ware lediglich befördert und die Zollabfertigung vornimmt, das Recht auf Vorsteuerabzug ab. Gleiches muss für die ****XGmbH**** gelten, die bei den Zollabfertigungen ausschließlich im Auftrag ihrer oben angeführten Kunden tätig geworden ist und somit zwar (vergleichbar wie ein Spediteur) an der Einfuhr, nicht aber an dem dieser Einfuhr zu Grunde liegenden Kaufgeschäft beteiligt war.

Das Zollamt hat daher zu Recht festgestellt, dass ein Unterbleiben der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer gem. § 62 ZollR-DG nicht zur Anwendung gelangen konnte.

Zu den Verzugszinsen:

Mit den angefochtenen Sammelbescheiden kam es nicht nur zur Nacherhebung der Eingangsabgabenschuld, sondern darüber hinaus auch zur Festsetzung von Verzugszinsen gem. Art. 114 Abs. 2 UZK. Substantiierte Einwände dagegen sind den Beschwerden nicht zu entnehmen. Es genügt daher dazu die Feststellung, dass die diesbezüglichen Abgabenvorschreibungen auf Grund der zitierten Bestimmungen zu Recht erfolgten.

Den Beschwerden war daher der Erfolg zu versagen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 14. Juni 2022