



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Doralt Seist Csoklich, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 19. Februar 2001, GZ. 100/34727/2001, betreffend Zollschuld, entschieden:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Abgaben wie folgt abgeändert:

Abgabenart	Betrag in €
Zoll	21.537,50
Abgabenerhöhung	440,29
Summe	21.977,79

Die dieser Berufungsentscheidung angeschlossenen Berechnungsblätter sowie die Abgabengegenüberstellung bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der Beschwerdeführerin jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den

gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit insgesamt elf Abgabenbescheiden des Hauptzollamtes Wien, vom 10. Jänner 2001, ZIn: 100/91395/11/97, 100/91395/14/ bis 23/97, wurden der nunmehrigen Bf. insgesamt 302.192,00 S an Abgaben (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) gem. Art. 201 Abs. 1 lit a) und Abs. 3 ZK, in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 108 ZollR-DG vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung im Wesentlichen damit, dass bei den gegenständlichen elf Anmeldungen durch eine zu hohe Wertangabe im Feld 22 sowie in den zur Verzollung vorgelegten Rechnungen, die mit den jeweils vorgenannten Abgabenbescheiden nachgeforderten Abgaben unerhoben geblieben wären. Nachträgliche Ermittlungen des Hauptzollamtes Wien hätten nämlich ergeben, dass anstelle des angemeldeten Kilo-Preises der importierten Birnen von 5,40 S tatsächlich eine Bezahlung in Höhe von maximal 3,50 S/kg erfolgt sei. Mit Schreiben vom 17. Jänner 2001 informierte das Hauptzollamt Wien die Bf., dass im gegenständlichen Fall hinsichtlich der vorgeschriebene Abgabenschuld ein Gesamtschuldverhältnis gem. Art. 213 ZK mit K.G. bestehe.

Gegen diese elf ergangenen Abgabennachforderungsbescheide des Hauptzollamtes Wien vom 10. Jänner 2001 wurde mit Eingabe vom 22. Jänner 2001 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Begründend wurde in dieser im Wesentlichen ausgeführt, dass die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer auf Grund der Vorsteuerabzugsberechtigung des Warenempfängers nach § 72a ZollR-DG zu unterbleiben habe. Des Weiteren sei strittig, dass in den gegenständlichen elf Verzollungsfällen tatsächlich eine Überfakturierung stattgefunden habe. Die Zollbehörde habe bis dato keinen Nachweis erbracht, durch den diese Überfakturierung erwiesen werde. Auch sei der Bf. bislang keine Gelegenheit eingeräumt worden in die, nach Ansicht des Hauptzollamtes diese Überfakturierung beweisenden Unterlagen Einsicht zu nehmen und zu diesen Unterlagen Stellung zu beziehen. Dies stelle einen schweren Verfahrensfehler dar, der alleine schon zur Aufhebung der ergangenen Abgabenbescheide führe. Außerdem seien im gegenständlichen Abgabenverfahren mehrere Personen für die Abgaben haftbar. Es obliege somit der Abgabenbehörde im Rahmen des ihr

zustehenden Ermessens den tatsächlichen Zollschuldner auszuwählen. Das Hauptzollamt hätte daher, bei pflichtgemäßer Ausübung ihres Ermessens, in den gegenständlichen elf Fällen die Abgabenschuld alleine dem K.G. und nicht auch der nunmehrigen Bf. vorschreiben müssen. Aus den vorgenannten Gründen seien daher die ergangenen Abgabenbescheide ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu dahingehend abzuändern, dass die Höhe der vorgeschriebenen Eingangsabgaben auf jeweils Null festgesetzt werde. Abschließend wurde in dieser Eingabe die Aussetzung der Vollziehung gem. Art. 244 ZK eingebracht. Dieses Aussetzungsverfahren wurde vom Hauptzollamt Wien in einem eigenen Verfahren behandelt, welches nicht Gegenstand des anhängigen Beschwerdeverfahrens ist.

Dieser Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 19. Februar 2001, ZI: 100/34727/2001 teilweise stattgegeben, indem die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 9.590,00 S auf Grund der Bestimmungen des § 72a ZollR-DG auf dem Abgabenkonto 015-2129 - lautend auf die Bf. - gutgeschrieben wurde. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Hauptzollamt Wien sinngemäß aus, dass die Bf. dem Zollamt selbst die Unrichtigkeiten mit Schreiben vom 18. Oktober 2001 hinsichtlich der erfolgten Überfakturierungen mitgeteilt habe. Offenkundige und als richtig anerkannte Tatsachen würden demnach keiner neuerlichen Beweiserhebung bedürfen sodass im vorliegenden Fall keinesfalls von einem Verfahrensfehler die Rede sein könne. Zum Auswahlermessen der Gesamtschuldner führte das Hauptzollamt Wien aus, dass bei Ausübung dieses Ermessens u. a. zu beachten sei, bei wem das größte Naheverhältnis, welches zur Zollschuldentstehung geführt habe, vorliege. Soweit jedoch mehrere Zollschuldner bekannt seien, biete sich jedoch auch an, nach der grundsätzlichen Reihenfolge der Auflistung im Zollkodex vorzugehen. Demnach sei der Anmelder vor dem indirekt Vertretenen oder anderen Beteiligten heranzuziehen. Hinzukomme, dass es im vorliegenden Fall in der freien Disposition der Bf. gelegen sei, ob sie selbst als Anmelderin auftrete und sich damit zum Zollschuldner mache. Diese Risiken der Entscheidung eines Spediteurs könne der Bf. nicht zu Lasten des Gemeinschaftshaushaltes abgenommen werden. Die Vorschreibung der Abgaben im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses auch an die Bf. erscheine demnach durchaus ermessenskonform.

Gegen diese Entscheidung wurde mit Eingabe vom 26. März 2001 eine Beschwerde als Rechtsbehelf der zweiten Stufe eingebracht. Für die Erledigung des noch offenen Beschwerdeverfahrens ist durch eine Gesetzesänderung mit 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat zuständig. In dieser Eingabe werden im Wesentlichen die Einwände des Berufungsverfahrens wiederholt. So habe die Zollbehörde bis dato der Bf. keine

Einsichtnahme in jene Urkunden ermöglicht, die angeblich eine Überfakturierung belegen. Somit liege ein Verfahrensfehler vor, der zur Aufhebung der erstinstanzlichen Bescheide führen müsse. Des weiteren habe, wenn schon eine Überfakturierung vorliegen sollte, diese wissentlich K.G. vorgenommen. Bei richtiger Ausübung des Auswahlermessens bei Vorliegen einer Gesamtschuld sei daher dieser alleine in Anspruch zu nehmen gewesen. Aber auch der Empfänger sei vorrangig vor der Bf. heranzuziehen gewesen. Das Naheverhältnis eines Spediteurs zur Zollschuld sei grundsätzlich geringer als das des Empfängers.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Jänner 2004 wurde der Bf. das bisherige Ergebnis der Beweisaufnahme gem. § 183 BAO zur Kenntnis gebracht und gleichzeitig nach § 115 BAO die Gelegenheit eingeräumt, sich dazu zu äußern. Als Beilage zu diesem Schreiben wurden der Bf. u.a. das in Rechtskraft erwachsene Straferkenntnis betreffend der Verurteilung des K.G., sowie die niederschriftlichen Einvernahmen des Warenempfängers, des K.G., sowie des F.F., ein Schreiben des Warenempfängers vom 21. September 2000 und vom 2. Jänner 2004 in Ablichtung übermittelt. Des weiteren wurde die Bf. in diesem Schreiben eingeladen, das in den elf Anmeldungen erklärte Vertretungsverhältnis "E/ID" (Empfänger indirekt vertreten) durch Vorlage von geeigneten Unterlagen zu belegen. Auch wurden diesem Schreiben 22 Berechnungsblätter und eine Abgabengegenüberstellung angeschlossen, da einerseits bei der erstinstanzlichen Abgabeberechnung Rechenfehler festgestellt wurden und des weiteren im Berufungsverfahren unberücksichtigt blieb, die Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhöhung auf Grund der Abstandnahme der EUST-Nachforderung zu verringern. Im Antwortschreiben vom 25. März 2004 führte die Bf. aus, dass für die Durchführung der Verzollungen keine schriftliche Vollmacht des Warenempfängers vorliege. Zur Geltendmachung der Zollschuld bei der Bf. im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses brachte die Bf. vor, dass es auch für den Unabhängigen Finanzsenat unstrittig sei, dass das größte Naheverhältnis zur Zollschuld bei K.G. liege. Auch sei in diesem Zusammenhang lt. Weisung des Bundesministeriums für Finanzen das Naheverhältnis des Spediteurs zur Zollschuld grundsätzlich geringer, als das des Empfängers. Entsprechend dieses Grundsatzes sei daher der Empfänger primär zur Abgabentrachtung heranzuziehen. Im gegenständlichen Fall sei die Abgabenschuld auf eine falsche Erklärung des Auftraggebers zurückzuführen. Folglich erfordere die Ermessensausübung des § 20 BAO geradezu zwingend, die Abgaben nur an den Täter gem. § 71 ZollR-DG vorzuschreiben. Soweit vom Unabhängigen Finanzsenat auch darauf verwiesen werde, dass die Einbringlichkeit bei K.G. nicht gesichert sei, werde ausgeführt dass allenfalls die wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung,

bzw. wohl überhaupt nur die zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld relevant sein könne. Zum damaligen Zeitpunkt sei die Abgabeforderung bei K.G. einbringlich gewesen. Versäumnisse der Abgabenbehörde hinsichtlich der Einbringlichmachung könne nicht dazu führen, dass später im Rahmen der Ermessensausübung eine Vorschreibung an den Hauptverpflichteten (gemeint richtig offensichtlich "Anmelder") berechtigt werde. Im übrigen werde darauf verwiesen, dass K.G. über einen umfangreichen Liegenschaftsbesitz verfüge und dass die Abgabenbehörde schon seit längerem in der Lage gewesen wäre, exekutive Maßnahmen gegen K.G. einzuleiten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Grund der Eingabe an das Hauptzollamt Wien vom 18. Oktober 2000, sowie durch die niederschriftlichen Aussagen des F.F. vor dem Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz, wurde festgestellt, dass bei den gegenständlichen Importverzollungen WENr: 340/000/923637/01/00, 340/000/923720/01/00, 340/000/923862/01/00, 340/000/923884/01/00, 340/000/924305/01/00, 340/000/924420/01/00, 340/000/924727/01/00, 340/000/924700/01/00, 340/000/924919/01/00, 340/000/924960/01/00 und 340/000/925110/01/00 Überfakturierungen stattgefunden haben. Da durch diese Vorgangsweise ein zu geringer Abgabebetrag anlässlich der Abfertigung festgesetzt wurde, resultiert daraus die bescheidmäßige Nachforderung der Abgaben gem. Art. 201 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG des Hauptzollamtes Wien vom 10. Jänner 2001, ZIn: 100/91395/11/97, 100/91395/14/ bis 23/97, in Höhe von insgesamt 302.192,00 ATS inklusive einer Abgabenerhöhung gem. § 108 ZollR-DG. Diese Abgabenschuld wurde sowohl bei der Bf. als auch bei K.G. im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses gem. Art. 213 ZK geltend gemacht. Der abgabenrechtliche Sachverhalt gilt auf Grund der rechtskräftigen, strafrechtlichen Verurteilung des K.G., sowie auf Grund der niederschriftlichen Aussagen des K.G. und des F.F. unstrittig als erwiesen. Vom Unabhängigen Finanzsenat wurden daher diese, die Überfakturierung beweisenden Unterlagen der Bf. mit Schreiben vom 28. Jänner 2004 entsprechend zur Kenntnis gebracht und des weiteren der Bf. die Gelegenheit eingeräumt, dazu Stellung zu beziehen. Ein etwaiger Verfahrensfehler im Hinblick auf die nicht ausreichende Beachtung des Parteiengehörs gilt daher durch die Nachholung im Beschwerdeverfahren als saniert.

Nach der Bestimmung des Art. 201 Abs. 3 ZK kommen als Zollschuldner grundsätzlich der Anmelder, im Falle der indirekten Vertretung - wie im gegenständlichen Fall in den Anmeldungen erklärt - der indirekt vertretene Warenempfänger und sofern nach den

innerstaatlichen Vorschriften vorgesehen auch die Personen, welche die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese unrichtig sind, in Betracht. Nach dieser gesetzlichen Aufzählung kämen daher im vorliegenden Fall die Bf., F.F. als indirekt vertretener Warenempfänger und K.G. als jene Person, welche wissentlich die Falschangaben geliefert hat, als Zollschuldner in Betracht. Gibt es für eine Abgabenschuld mehrere Abgabenschuldner so besteht im Sinne des Art. 213 ZK kraft Gesetzes ein Gesamtschuldverhältnis.

Wie der Bf. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Jänner 2004 mitgeteilt wurde, ist die Anmelderin anlässlich der Verzollung durch die Angaben "E/ID" im Feld 14 der gegenständlichen elf Zollanmeldungen, als indirekte Vertreterin des Warenempfängers aufgetreten. Dieses Vertretungsverhältnis bedeutet, dass der Vertreter im eigenen Namen und für fremde Rechnung, also in den vorliegenden Fällen für Rechnung des F.F. gehandelt hat. Ein solches Vertretungsverhältnis setzt voraus, dass der Vertreter über eine entsprechende Vertretungsmacht verfügt. Aus den niederschriftlichen Einvernahmen, insbesondere aus den Aussagen des Zolldeklaranten der Bf. K.F. ergibt sich jedoch, dass die Auftragserteilung zur Durchführung der gegenständlichen Verzollungen durch K.G. erfolgte. Des weiteren tätigte die Bf., ebenfalls nach Aussagen des K.F. die Abrechnungen der Speditionskosten sowie der "Zollabgaben" mit K.G., wobei die jeweilige Bezahlung an die Bf. durch den Auftraggeber bar vor der Einreichung der Anmeldungen beim Zollamt durch K.G. getätigt wurde. Diese Vorgangsweise findet auch im Schriftstück des F.F. vom 2. Jänner 2004, welches der Bf. vom Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls z.K. gebracht wurde, Bestätigung. Das in den Anmeldungen erklärte Vertretungsverhältnis "E/ID" erweist sich demnach als unzutreffend. Auch wurde zu diesem Umstand von der Bf. im Rahmen der Eingabe vom 25. März 2004 lediglich ausgeführt, dass eine schriftliche Vollmacht des Warenempfängers zur Durchführung der Verzollungen durch die Bf. für das in den Anmeldungen erklärte indirekte Vertretungsverhältnis nicht vorliege. Ein erklärtes Vertretungsverhältnis, ohne dass dafür eine entsprechende Vertretungsmacht vorliegt, führt jedoch dazu, dass dieses angegebene Vertretungsverhältnis keine Fremdwirkung entwickelt. Dies bedeutet, dass der Vertretene durch das Handeln des Vertreters nicht verpflichtet oder berechtigt wird. Der Vertreter handelt in solchen Fällen im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Folglich treffen die Rechtswirkungen des Handelns eines Vertreters ohne entsprechender Vertretungsmacht nur den Vertreter selbst. Dies hat jedoch im gegenständlichen Fall zur Folge, dass der Warenempfänger F.F. nicht zum Zollschuldner wird. Somit ist diese Person von vornherein als

Gesamtschuldner in den vorliegenden Fällen auszuscheiden. Als Zollschuldner verbleiben somit im gegenständlichen Fall die Bf. und K.G.

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses ist nationales Recht anzuwenden. Diesbezüglich verweist § 6 Abs. 1 BAO zu dem Begriff "Gesamtschuld" auf § 891 ABGB. Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern obliegt dabei im bürgerlichen Recht dem Belieben des Gläubigers, hingegen liegt sie im Abgabenrecht im Ermessen des Abgabengläubigers. Daraus folgt, dass es im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, ob diese von allen oder nur von einigen Mitschuldnern das Ganze, oder von einem einzigen Mitschuldner die komplette Abgabenschuld fordert. Vom Hauptzollamt Wien wurden die gegenständlichen Abgaben sowohl bei der Bf. als auch bei K.G. geltend gemacht.

Diesbezüglich wird auch auf die bereits oben erwähnte Mitteilung des Hauptzollamtes Wien vom 17. Jänner 2001, ZI: 100/91395/11, 14-23/97/StrV-Ref 2, gerichtet an die Bf., verwiesen. Eine Vorschreibung an den Warenempfänger unterblieb.

Das Auswahlermessen, welcher bzw. welche Zollschuldner im Rahmen eines bestehenden Gesamtschuldverhältnisses heranzuziehen ist bzw. sind, hat dabei die Zollbehörde gem. § 20 BAO, unter Beachtung von "Billigkeit" und "Zweckmäßigkeit" zu erfolgen. Unter "Billigkeit" sind dabei die berechtigten Interessen der Partei und unter "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere die Einbringung der Abgaben zu verstehen. Als Billigkeitsgrund wird von der Bf. in der Beschwerdeeingabe vorgebracht, dass die Vorschreibung der Abgaben auf Grund der wissentlichen Überfakturierung durch K.G. alleine an diesen Zollschuldner erfolgen hätte müssen, bzw. vor der Bf. primär der Warenempfänger zur Entrichtung der Abgaben herangezogen hätte werden müssen. Weiters führt die Bf. in ihrer Eingabe vom 25. März 2004 betreffend des Auswahlermessens aus, dass das größte Naheverhältnis zur Zollschuld unstrittig K.G. aufweise. Aus diesem Grund seien die Abgaben jedenfalls K.G. vorzuschreiben. Dazu wird vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass gerade die Heranziehung des K.G. im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses im vorliegenden Verfahren auch durch das Hauptzollamt Wien erfolgt ist. Dies wurde der Bf. auch mit Schreiben des Hauptzollamtes vom 17. Jänner 2001, zugestellt am 18. Jänner 2001, mitgeteilt. Durch diese Vorgangsweise trägt das Hauptzollamt Wien genau dem Umstand Rechnung, dass jener Schuldner, der das größte Naheverhältnis zur Zollschuld aufweist, auch entsprechend im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses herangezogen wird. Wie jedoch bereits obenstehend ausgeführt hat die Zollbehörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens zu entscheiden, ob die Zollschuldvorschreibung an nur einen Schuldner, an alle oder an bestimmte Zollschuldner zu erfolgen hat. Im vorliegenden Fall führte die Ermessensausübung dazu, dass sowohl bei K.G.

als auch bei der Bf. die Abgabenvorschreibung erfolgte. Dazu führte das Hauptzollamt Wien in ihrer Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 2001 aus, dass neben dem Naheverhältnis zur Zollschuld auch die Reihenfolge der Auflistung der Schuldner im Zollkodex, sohin gem. Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder vor dem Warenempfänger und anderer Beteiligter, zu berücksichtigen sei. Des weiteren habe im gegenständlichen Fall auch der Umstand Einfluss, dass es in der freien Disposition der Bf. gelegen sei, ob sie selbst als Anmelderin auftrete und sich damit zum Zollschuldner mache. Dieses Entscheidungsrisiko eines Spediteurs könne der Bf. nicht zu Lasten des Gemeinschaftshaushaltes abgenommen werden. Das Hauptzollamt Wien kommt daher in der Folge zu dem Schluss, dass es durchaus ermessensgerecht sei, neben K.G. auch die Bf. im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses heranzuziehen. Die Bf. weist in diesem Zusammenhang in ihrer Eingabe vom 25. März 2004 auch auf die Weisung des Bundesministeriums für Finanzen hin, wonach im Falle von Nacherhebungen das Naheverhältnis des Spediteurs zur Zollschuld grundsätzlich geringer sei, als das des Empfängers. Entsprechend der dargestellten Grundsätze wäre daher primär Letzterer zur Abgabentrachtung heranzuziehen. Bezüglich der Heranziehung des Warenempfängers wird vom Unabhängigen Finanzsenat auf die bereits vorstehenden Ausführungen verwiesen, dass im gegenständlichen Fall, durch die von der Bf. in den Anmeldungen unkorrekt erklärten Vertretungsverhältnisse, eine Heranziehung des Warenempfängers ausscheidet. Auch ist in diesem Zusammenhang auszuführen, dass lt. den durchgeführten Ermittlungen des Hauptzollamtes Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz, der Warenempfänger bei allen elf Importverzollungen von den erfolgten Überfakturierungen des K.G. keine Kenntnis hatte. Weiteres wäre K.G. auf Grund der erfolgten Lieferungen "verzollt" an den Warenempfänger, bei einer Nichtentdeckung der "Abgabenhinterziehung" der alleinige Nutznießer der zu geringen Zollfestsetzung gewesen. Ein besonders Naheverhältnis des Empfängers zur Zollschuld kann daher im gegenständlichen Fall keinesfalls abgeleitet werden.

Dem Einwand der Bf. in ihrer Eingabe vom 25. März 2004, dass im Falle einer Zollschuldentstehung, welche auf eine falsche Erklärung des Auftraggebers zurückzuführen sei, die Ermessensausübung des § 20 BAO geradezu zwingend die alleinige Vorschreibung an den Täter gem. § 71 ZollR-DG fordere, ist entgegenzuhalten, dass nach dem Wortlaut der zitierten Gesetzesbestimmung lediglich normiert wird, dass im Falle einer Zollschuldentstehung nach Art. 201 ZK diese **auch** für jeden entsteht, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden. Diese nationale Gesetzesbestimmung trägt demnach nur den Ausführungen des Art. 201 Abs. 3 ZK, zweiter Unterabsatz Rechnung, in dem eine

Zollschuldnerschaft für jene Person, welche falsche Angaben liefert die zu einer geringeren Abgabefestsetzung als gesetzlich geschuldet führen, davon abhängig macht, dass dies nach den innerstaatlichen Vorschriften ermöglicht werde. Ein Zusammenhang, welcher Zollschuldner im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses im Rahmen des Auswahlermessens heranzuziehen sei, ist aus dieser Bestimmung keinesfalls abzuleiten. Vielmehr wird lediglich der Personenkreis der Zollschuldner durch die Anführung des Wortlautes "**auch**" erweitert.

Betreffend der gegenständlichen Zollschuldentstehung wird daher vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass im gegenständlichen Fall als Zollschuldner gem. Art. 201 Abs. 3 ZK iVm § 71 ZollR-DG sowohl die Bf. als auch K.G. in Betracht zu ziehen sind. Bei der Auswahl eines oder mehrerer Zollschuldner ist einerseits das Naheverhältnisses zur Abgabenschuld, aber auch die Reihenfolge ihrer Auflistung im Zollkodex zu berücksichtigen. Dabei ist auch darauf zu verweisen, dass es zum üblichen Geschäftsrisiko eines Speditionsunternehmens gehört, sofern es die Wahl trifft als Anmelder in den Einfuhrverzollungsbelegen aufzuscheinen, für eine etwaige Zollschuldentstehung einzutreten und herangezogen zu werden. Schließlich wird das Erstellen von Anmeldungen gegen Entgelt durchgeführt, wodurch der Anmelder gewollt an erster Stelle als Zollschuldner im Artikel 201 Abs. 3 ZK genannt ist. Des weiteren ist auch die Realisierbarkeit der Abgaben zu berücksichtigen, welche lt. der vorliegenden Aktenlage bei K.G. keinesfalls gänzlich gesichert ist. Gerade das, von der Abgabenbehörde im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnis auszuübende Ermessen hat dazu zu führen, den Abgabensanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen (vgl. VwGH vom 14.11.1996, ZI. 95/16/0082) hereinzubringen. Bei K.G. wurden bereits Vollstreckungsmaßnahmen gesetzt, wobei Geld- und Sachpfändungen durchgeführt wurden, welche bisher jedoch im Ausmaß zur bestehenden Abgabenschuld keinen wesentlichen Beitrag zur Minderung beigetragen haben. Dazu ist anzumerken, dass es bereits gerechtfertigt ist, sofern Zahlungsschwierigkeiten bei einem Gesamtschuldner - wie im gegenständlichen Fall bei K.G. - festgestellt werden, diesen Abgabenschuldner gar nicht in Anspruch zu nehmen und somit die Abgabenschuld bei einem anderen Gesamtschuldner einzufordern. K.G. weist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zweifelsohne das größere Naheverhältnis zur Zollschuld auf. Bei diesem Abgabenschuldner darf jedoch keinesfalls unberücksichtigt gelassen werden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gesichert ist. Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen ist es geradezu geboten im Rahmen des Auswahlermessens die Abgabenschuld im vorliegenden Fall beiden vorhandenen Gesamtschuldnern vorzuschreiben.

Dem Vorbringen der Bf., dass betreffend der nicht gesicherten Einbringlichkeit der Abgaben bei K.G. nur jene wirtschaftliche Lage zum Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung, bzw. richtigerweise wohl überhaupt nur die zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld relevant sein könne wird entgegnet, dass gem. § 85c Abs. 8 ZollR-DG für das Verfahren sowie für die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO Anwendung finden, soweit im Zollrechts-Durchführungsgesetz nichts Gegenteiliges bestimmt wird. Im anzuwendenden § 289 Abs. 2 BAO ist festgelegt, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Ausnahme der in Abs. 1 leg. cit. genannten Fälle, in der Sache selbst zu entscheiden hat. Der Unabhängige Finanzsenat hat demnach im Spruch und auch in der Begründung den Fall nach eigener Anschauung zu beurteilen. Folglich ist für die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates jene Sach- und Rechtslage von Bedeutung, welche zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Berufungsentscheidung maßgeblich ist (vgl. VwGH vom 26.6.2003, Zl. 2002/16/0301). Der diesbezügliche Einwand in der Eingabe vom 25. März 2004 geht daher ins Leere.

Die Bf. bringt des weiteren in ihrer Eingabe vom 25. März 2004 vor, dass K.G. über einen umfangreichen Liegenschaftsbesitz verfüge und dass die Abgabenbehörde schon seit längerem in der Lage gewesen wäre, exekutive Maßnahmen gegen K.G. einzuleiten. Dieser Einwand erweist sich insofern als unzutreffend, da wie bereits vorstehend angeführt, lt. Mitteilung des Hauptzollamtes Wien bei K.G. bereits Vollstreckungsmaßnahmen durch Geld- und Sachpfändungen gesetzt wurden. Die Entscheidung, welche von mehreren zulässigen Vollstreckungsmaßnahmen von der Abgabenbehörde ergriffen werden, obliegt dabei ausschließlich der Abgabenbehörde. Zu den von der Bf. angeführten Liegenschaften des K.G. ist dabei anzumerken, dass diese bereits mit hohen Pfandrechten belastet sind und daher unter Bedachtnahme der Rangordnung eine grundbücherliche Sicherstellung sich als nicht zweckmäßig erweist.

Anlässlich der bei Ergehen der Berufungsvorentscheidung erfolgten Neuberechnung der Abgaben wurde von der Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer gem. § 72a ZollR-DG Abstand genommen. Dabei wurde es verabsäumt, den vorgeschriebenen Betrag an Abgabenerhöhung entsprechend zu vermindern (vgl. VwGH vom 20.12.2001/Zl. 2001/16/0299). Des weiteren wurden bei der Abgabeberechnung Rechenfehler festgestellt, welche nunmehr im Zuge der Berufungsentscheidung zu berichtigen waren. Daraus resultiert die im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführte Abgabenänderung wobei von der Nachforderung von Beträgen unter 10 € gem. Art. 868 ZK-DVO, zweiter Unterabsatz Abstand zu nehmen war.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen, war wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.
Hinsichtlich der sich ergebenden Gutschrift in Höhe von 14,06 € wird vom Hauptzollamt Wien nach den Bestimmungen der BAO das Weitere veranlasst werden.

Beilage: 22 Berechnungsblätter

1 Abgabegenüberstellung

Linz, 22. Juni 2004