

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Rechtsanwältin, Adresse2, über die Beschwerde vom 22. Dezember 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 21. November 2011, Zahl: 230000/a/2011/019, betreffend die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung werden wie folgt neu festgesetzt:

Abgaben	Betrag in €
Zoll (A00)	19.449,97
Zoll (A30)	46,05
Abgabenerhöhung (1ZN)	0,00
Summe	19.496,02

Buchmäßig erfasst wurden:

Abgaben	Betrag in €
Zoll (A00)	7.933,25
Zoll (A30)	15,35

Nachzuerheben sind:

Abgaben	Betrag in €
Zoll (A00)	11.516,72
Zoll (A30)	30,70
Abgabenerhöhung (1ZN)	
Summe	11.547,42

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben waren Beilagen (Anlagen 1 bis 4) zur in der Sache ergangenen Beschwerdeentscheidung vom

10. Juli 2014, Zahl: 230000/b/2011. Auf die Beilagen wird verwiesen. Sie bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensverlauf**

Mit Bescheid vom 21. November 2011, Zahl: 230000/a/2011/019, hat das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachfolgend: Zollamt) festgestellt, dass für den Beschwerdeführer A (nachfolgend: Bf) eine Eingangsabgabenschuld entstanden sei, weil er die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert habe. Weil buchmäßig ein geringerer Betrag erfasst wurde, seien Abgaben nachträglich buchmäßig zu erfassen.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrachte und nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. Dezember 2011.

Über diese als Bescheidbeschwerde zu wertende Berufung hat das Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung (nachfolgend: BVE) vom 10. Juli 2014, Zahl: 230000/b/2011, entschieden, der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Eingangsabgaben neu festgesetzt.

Dagegen hat der Bf mit Vorlageantrag vom 12. August 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht [hier: Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG)] gestellt.

Am 22. März 2017 wurde die Beschwerdesache mündlich verhandelt.

### **Sachverhalt**

Die B, Int. Spedition GmbH (nachfolgend: C), Adresse3, beantragte in der Zeit von März 2007 bis Oktober 2007 in 17 Fällen beim Zollamt Wien die zollamtliche Abfertigungen im e-Zoll-Verfahren.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 2. April 2009 wurde der Firmenwortlaut C in D (nachfolgend: E) geändert. Das am 3. November 2011 beim Handelsgericht Wien begonnene Konkursverfahren gegen die E wurde am 11. November 2013 beendet. Der Konkurs wurde mangels Kostendeckung aufgehoben (Aktenzeichen: c).

Bei den 17 Abfertigungen handelte es sich nach den Ausführungen im Bescheid um die Überführung von Textilien, Schuhen und anderen Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer (nachfolgend: EUSt) mit unmittelbar daran anschließender innergemeinschaftlicher (nachfolgend: ig) Lieferung (Verfahren 42xx).

Anmelder war in allen Fällen die C im indirekten Vertretungsverhältnis. Als Empfänger der Textilien, Schuhe und anderen Waren werden im bekämpften Bescheid zwei ungarische Unternehmen (F Kft., 1108 Budapest; G Kft., 1078 Budapest) angeführt.

Die Waren kamen alle aus China und wurden vom Zollamt Wien in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUSt mit unmittelbar daran anschließender ig Lieferung übergeführt.

Das Zollamt hatte Zweifel an der Höhe der in den Zollanmeldungen erklärten Zollwerte. Im Dezember 2008 haben die Ermittlungen des Zollamtes als Finanzstrafbehörde erster Instanz erbracht, dass bei mehreren tausend Zollanmeldungen der genannten Spedition falsche, wertmäßig verminderte und geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen den Verzollungen [zur Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (Verfahren: 40xx) und (wie hier) zur Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUSt mit unmittelbar daran anschließender ig Lieferung (Verfahren: 42xx)] zugrunde gelegt wurden.

Die mit der Aufklärung befasste Finanzstrafbehörde kooperierte im vorliegenden Betrugsfall auch mit Europol. Von dort langten zunächst Informationen ein, wonach die C in Wien Verzollungen von chinesischen Textilien und anderen Waren für ungarische Empfänger erledigte, hinsichtlich welcher in Ungarn keine Steuern abgeführt wurden.

Die ungarischen Staatsbürger H und J waren in Ungarn in den dort groß angelegten Steuerbetrug involviert. Die K und die L waren die Empfänger in den 150 davon betroffenen Zollanmeldungen.

Aus den Informationen geht auch hervor, dass sich der Betrugsmodus mit jenem des Italien-Komplexes betreffend M deckt. Auch im Ungarnkomplex wurde das Zollverfahren 42xx im Zusammenhang mit der C dadurch missbraucht, dass in Österreich mittels wertmäßig gefälschter Rechnungen Verzollungen durchgeführt und dass in Ungarn keine Steuern abgeführt wurden.

Aufgrund der festgestellten Unterfakturierungen im Rahmen der Einfuhren durch die C und die E kam es zu einer Reihe von Abgaben- und Finanzstrafverfahren. Diesbezüglich darf lediglich beispielhaft auf die (im Italienkomplex ergangene) Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (nachfolgend: UFS) vom 10. Jänner 2013, GZ: ZRV/d-Z1W/10, betreffend N und die Nachforderung von Eingangsabgaben (Verfahren: 40xx) verwiesen werden.

Der VwGH hat die von N gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde mit Erkenntnis vom 20. November 2014, GZ: 2013/16/0041, abgewiesen.

Zwischenzeitig liegen sowohl zum Italienkomplex als auch zum Ungarnkomplex rechtskräftige Erkenntnisse des BFG vor:

- z.B. das Erkenntnis des BFG vom 11. September 2015, GZ: RV/e/2013, bzw. das Erkenntnis des BFG vom 30. September 2015, GZ: RV/f/2013, beide betreffend N und beide betreffend die Nachforderung von Eingangsabgaben (Italienkomplex);
- z.B. das Erkenntnis des BFG vom 16. Juni 2016, GZ: RV/g/2015, betreffend den Bf und die Nachforderung von Eingangsabgaben (Italienkomplex);
- z.B. das Erkenntnis des BFG vom 22. November 2016, GZ: RV/h/2015, betreffend den Bf und die Nachforderung von Eingangsabgaben (Ungarnkomplex).

Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. September 2015, Aktenzeichen: i, wurden der Erstangeklagte (der Bf) und die Mitangeklagten (N und O) u.a. schuldig gesprochen, bei den ihnen gemäß dem Schuldspruch angelasteten Taten (hinsichtlich des Bf und O in der Zeit vom 9. Dezember 2008 bis 20. Juni 2009 und hinsichtlich N in der Zeit zwischen 5. Oktober 2007 bis 9. Dezember 2008) in subjektiver und objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung bzw. einen Schmuggel in unterschiedlichen Beteiligungsformen begangen zu haben.

M hat am 18. Dezember 2009 dazu befragt ausgeführt, dass er bis April 2007 im Zusammenwirken mit P [Q Spedition GmbH (nachfolgend: S)] in Rom Rechnungen hergestellt und gefälscht hat, die Zollabfertigungen zugrunde gelegt wurden.

P wurde diesbezüglich rechtskräftig verurteilt (Landesgericht für Strafsachen Wien, Aktenzeichen: j).

Im April 2007 hat M nach eigenen Angaben den Kontakt zu P abgebrochen und Kontakt zum Bf aufgenommen. Die Zusammenarbeit mit der C ist nach den Ausführungen des M gleich abgelaufen wie bei der S. Der Bf und O wussten von den gefälschten Rechnungen. M hat N bei der C kennengelernt.

Ab März 2008, ab der Gründung der T GmbH (nachfolgend: U), wurden Zollabfertigungen Rechnungen zugrunde gelegt, die in den Räumlichkeiten der U hergestellt und gefälscht wurden.

Mit Bescheid vom 21. November 2011, Zahl: 230000/a/2011/019, hat das Zollamt festgestellt, dass für den Bf gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71 ZollR-DG eine Eingangsabgabenschuld an Zoll (A00) im Betrage von € 19.706,74 und an Zoll (A30) im Betrage von € 46,05 entstanden sei, weil der Bf die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert habe.

Weil buchmäßig geringere als die gesetzlich geschuldeten Abgabebeträge, namentlich nur Eingangsabgaben an Zoll (A00) im Betrage von € 7.933,25 und an Zoll (A30) im Betrage von € 15,35 erfasst wurden, hatte das Zollamt daher Eingangsabgaben - an Zoll (A00) einen Betrag von € 11.773,49, an Zoll (A30) einen Betrag von € 30,70 und an Abgabenerhöhung (1ZN) einen Betrag von € 2.187,27, in Summe demnach einen Betrag von € 13.991,46 - buchmäßig nachträglich zu erfassen.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrachte und als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. Dezember 2011.

Vom Bf wird der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze aufzuheben.

Des Weiteren wird vom Bf der Antrag gestellt, die Vollziehung der bekämpften Entscheidung gemäß Art. 244 ZK auszusetzen.

Über diese als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. Dezember 2011 hat das Zollamt mit BVE vom 10. Juli 2014, Zahl: 230000/b/2011, entschieden, der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Eingangsabgaben mit namentlich an Zoll (A00) € 19.449,97, an Zoll (A30) € 46,05 und an Abgabenerhöhung (1ZN) € 2.139,47, in Summe € 21.635,49 neu festgesetzt.

Im Wege der Nacherhebung zu entrichten seien daher an Zoll (A00) € 11.516,72, an Zoll (A30) € 30,70 und an Abgabenerhöhung (1ZN) € 2.139,47, in Summe sohin € 13.686,89.

Dagegen hat der Bf mit Eingabe vom 12. August 2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG gestellt (Vorlageantrag). Vom Bf wird u.a. der Antrag gestellt, das BFG möge der Beschwerde in mündlicher Verhandlung Folge geben und den Haftungsbescheid auch im Ausmaß des Betrages in der Höhe von € 13.686,89 beheben.

Die Ladungen zur mündlichen Verhandlung sind ausgewiesen. Weder der Bf noch seine steuerliche Vertretung sind erschienen. Das Zollamt hat auf seine schriftlichen Ausführungen zum Beschwerdefall verwiesen und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

## **Beweiswürdigung**

Das BFG gründet den festgestellte Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Abgaben- und Finanzstrafakten, vor allem auf den Inhalt der mit dem Bf und den weiteren in der Entscheidung erwähnten Personen aufgenommenen Niederschriften, auf das Protokoll über eine kontradiktorische Vernehmung des Zeugen M in Anwesenheit des Bf, auf die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes als Finanzstrafbehörde erster Instanz betreffend den Ungarn- und den Italienkomplex, auf die Erhebungsergebnisse des Zollamtes, auf das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27. Oktober 2009, Aktenzeichen: k (M), auf die beim VwGH bekämpfte rechtskräftige Berufungsentscheidung des UFS vom 10. Jänner 2013, GZ: ZRV/d-Z1W/10 (N), auf den Abschlussbericht (Teil 1 und Teil 2) vom 29. September 2011, AZ: 230000/m/2008, auf die in den diversen Vorbringen beider Parteien festgehaltenen Standpunkte und Rechtsmeinungen sowie Stellungnahmen zum Sachverhalt und auf das Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. Mai 2015, Aktenzeichen: n (Bf u.a.).

## Rechtslage

Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK:

*Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.*

Art. 201 Abs. 2 ZK:

*Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.*

Art. 201 Abs. 3 ZK:

*Zollschuldner ist 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 Abs. 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 Abgaben der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.*

§ 71 ZollR-DG:

*Nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabs. ZK entsteht die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem Anmelder unrichtige und unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.*

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG:

*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 die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinne des Art. 1 des ZK), gelten weiters in allen nicht vom ZK erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.*

Art. 220 Abs. 1 ZK:

*Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Art. 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags*

*oder des nachzuerhebenden Restbetrags 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 Zollschedner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Art. 219 verlängert werden.*

Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK:

*Außer in den Fällen gemäß Art. 217 Abs. 1 Unterabs. 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschedner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.*

§ 108 Abs. 1 ZollR-DG (auszugsweise):

*[...] ist eine Zollscheduld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten [...].*

Art. 213 ZK:

*Gibt es für eine Zollscheduld mehrere Zollschednner, so sind diese gesamtschednnerisch zur Erfüllung dieser Zollscheduld verpflichtet.*

Art. 215 Abs. 1 ZK:

*Die Zollscheduld entsteht an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollscheduld entstehen lässt, eingetreten ist.*

§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des AVOG und des EG-Amtshilfegesetzes über Sitz und Amtsbereiche der Zollämter mit allgemeinem Aufgabenkreis, BGBl II 2006/383:

*[...]*

*(5) Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung von Abgabebeträgen nach Art. 218 Abs. 3 und Art. 220 Abs. 1 ZK, zur Mitteilung solcher Abgabebeträge und zur Einhebung wird dem Zollamt übertragen, das erstmals in der Lage ist, den betreffenden Abgabebetrag zu berechnen und den Zollschednner zu bestimmen.*

*[...].*

Art. 29 Abs. 1 ZK:

*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 Art. 32 und 33.*

Art. 30 Abs. 1 und Abs. 2 ZK:

*(1) Kann der Zollwert nicht nach Art. 29 ermittelt werden, so ist er in der Reihenfolge des Abs. 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 Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e).

Art. 31 ZK:

(1) Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Art. 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 Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens,
- des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

(2) Der nach Abs. 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 Art. 30 Abs. 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.

Art. 153 Abs. 1 ZK-DVO:

Zur Ermittlung des Zollwerts im Sinne des Art. 30 Abs. 2 Buchstabe d) des ZK (ermittelter Zollwert) darf keine Zollbehörde von einer nicht in der Gemeinschaft ansässigen Person verlangen oder sie dazu verpflichten, Buchhaltungskonten oder andere Unterlagen zur

*Ermittlung dieses Wertes zur Überprüfung vorzulegen oder zugänglich zu machen. Angaben, die vom Hersteller der Waren zur Ermittlung des Zollwerts nach diesem Artikel gemacht werden, können jedoch von den Behörden eines Mitgliedstaats mit Zustimmung des Herstellers in einem Land, das nicht Mitgliedstaat der Gemeinschaft ist, überprüft werden, sofern diese Behörden die Regierung des betreffenden Landes rechtzeitig vorher benachrichtigen und diese keine Einwendungen gegen das Prüfungsverfahren erhebt.*

Art. 181a ZK-DVO:

- (1) Die Zollbehörden müssen den Zollwert von eingeführten Waren nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermitteln, wenn sie unter Einhaltung des in Abs. 2 genannten Verfahrens wegen begründeter Zweifel nicht überzeugt sind, dass der angemeldete Wert dem gezahlten oder zu zahlenden Preis gemäß Art. 29 entspricht.*
- (2) In den Fällen, in denen die Zollbehörden Zweifel im Sinne des Abs. 1 haben, können sie gemäß Art. 178 Abs. 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.*

Art. 70 Abs. 1 ZK:

*Wird nur ein Teil der angemeldeten Waren beschaut, so gelten die Ergebnisse dieser Teilbeschau für alle in der Anmeldung bezeichneten Waren. Der Anmelder kann jedoch eine zusätzliche Zollbeschau verlangen, wenn er der Ansicht ist, dass die Ergebnisse der Teilbeschau auf den Rest der angemeldeten Waren nicht zutreffen.*

Art. 71 ZK:

- (1) Die Ergebnisse der Überprüfung der Anmeldung werden der Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden sind, zugrunde gelegt.*
- (2) Findet keine Überprüfung der Anmeldung statt, so werden die darin enthaltenen Angaben für die Anwendung des Abs. 1 zugrunde gelegt.*

§ 166 BAO:

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

§ 167 BAO:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*
- (2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

§ 279 Abs. 1 BAO:

*Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

§ 269 Abs. 1 BAO:

*Im beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. [...].*

## **Erwägungen**

### **A) Vorbemerkungen:**

Der UFS wurde mit 1. Jänner 2014 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das BFG über.

Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

An dieser Stelle ist zum Beweismaß anzumerken, dass es aufgrund ungleicher Verfahrensarten - z.B. Abgabenverfahren und Strafverfahren - durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen kann (VwGH, z.B. 29.4.2010, 2007/15/0227).

In einem Finanzstrafverfahren muss das Ergebnis einer von einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung freien Beweiswürdigung darin bestehen, dass kein Zweifel daran bestehen bleibt, dass eine bestimmte Tatsache erwiesen ist.

Im Abgabenverfahren hingegen genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung; z.B. VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 167, Rz. 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte (hier das BFG) die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO 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.

An dieser Stelle sei angeführt, dass der VwGH zur Vorgängerbestimmung § 289 Abs. 2 BAO (nun: § 279 Abs. 1 BAO) judiziert hat, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nun: BFG) berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre (nun: seine) Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz (nun: Abgabenbehörde) zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung (nun: Beschwerde) als unbegründet abzuweisen. Die Berufsbehörde (nun: BFG) kann daher ihre (nun: seine) Entscheidung originär neu gestalten. Das Ergebnis ihrer (nun: seiner) Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides (nun: des Bescheides) abweichen. Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH 21.8.2014, 2011/17/0019).

## **B) Zu den Vorbringen in der als Beschwerde zu wertenden Berufung und im Vorlageantrag im Allgemeinen:**

Der Bf unterliegt einem grundsätzlichen Irrtum, wenn er meint, er sei im gegenständlichen Abgabenverfahren als Haftender herangezogen worden. Das diesbezügliche Vorbringen darf sohin unbeachtet bleiben, weil im vorliegenden Verfahren nicht etwa eine persönliche Haftung des Bf vorliegt (vgl. § 224 BAO - Geltendmachung von persönlichen Haftungen), sondern wurde der Bf vielmehr mit dem an ihn gerichteten angefochtenen Abgabenbescheid zum Zollschuldner bestimmt.

Unter Haften ist das Entstehenmüssen für fremde Abgabenschulden zu verstehen (VwGH 20.4.1989, 89/16/0009-0011). Abgabenrechtliche Haftungen setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus und werden mit Haftungsbescheid geltend gemacht (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 224, Rz. 2 ff).

**C) Zu den Vorbringen in der als Beschwerde zu wertenden Berufung und im Vorlageantrag im Besonderen:**

1.) Zur Verletzung des Parteigehörs:

Dem Vorbringen, dem Zollamt sei die Verletzung des Parteigehörs anzulasten, ist zu entgegnen, dass das Zollamt den Bf spätestens im Zuge der äußerst umfangreichen Vernehmung als Beschuldigter vom 3. Februar 2010, Zahl: 230000/m/2008,

- mit dem Vorwurf konfrontierte, er werde verdächtigt, im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit mehreren anderen näher bezeichneten Personen im Zeitraum April 2007 bis Dezember 2008 im Zusammenhang mit ca. 3.100 Verzollungen (Anmelder: C) Eingangsabgaben in Höhe von ca. 24 Millionen Euro (an Zoll: 8 Millionen Euro und an EUSt 16 Millionen Euro) dadurch hinterzogen zu haben, dass den Verzollungen wertmäßig gefälschte Rechnungen zugrunde gelegt wurden (Anmerkung: Italienkomplex) bzw.

- mit dem Vorwurf konfrontierte, er werde verdächtigt, im Zeitraum Mai 2006 bis Dezember 2008 im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit O und ungarischen Tätern Eingangsabgaben in der Höhe von ca. 30 Millionen Euro dadurch hinterzogen zu haben, dass bei den ca. 2.000 Verzollungen wertmäßig verminderte gefälschte Rechnungen verwendet wurden (Anmerkung: Ungarnkomplex).

Ein weiteres Mal wurde dem Bf vom Zollamt mit Schreiben vom 1. August 2011, Zahl: 230000/a/2011/002, das Parteigehör zu den Anmeldungen durch die C für die verfahrensgegenständlichen ungarischen Abnehmer gegeben.

Dazu hat sich der Bf mit Stellungnahme vom 30. August 2011 geäußert.

Das BFG erachtet es somit als erwiesen, dass der Bf in voller Sachkenntnis im Laufe der Ermittlungen noch vor der Erlassung des gegenständlichen Erstbescheides vom 21. November 2011 angehört wurde.

In diesem Zusammenhang ist auch noch darauf zu verweisen, dass sowohl einem Abgabenbescheid als auch einer BVE (nach der alte Rechtslage: einer Berufungsvorentscheidung) nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Vorhaltcharakter zukommt und der Bf – wie auch schon im Verfahren vor dem Zollamt – im Rechtsbehelfsverfahren die Möglichkeit hatte, seinen Standpunkt darzulegen, sodass von einer Verletzung des Parteigehörs keine Rede sein kann (vgl. z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Der EuGH hat entschieden, 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 (EuGH 3.7.2014, Rs. C-129/13 und Rs. C-130/13).

Durch den in der Berufung gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK (Punkt II der als Beschwerde zu wertenden Berufung) ist die Vollziehung nach der nationalen Bestimmung des § 230 Abs. 6 BAO gehemmt worden. Deswegen durften Einbringungsmaßnahmen zwingend nicht gesetzt werden.

Für die vom Bf begehrte Aufhebung des Bescheides wegen Verletzung des Parteienghört besteht daher auch nach den unionsrechtlichen Bestimmungen keine Veranlassung. Außerdem würde eine solche Behebungsmaßnahme die Gefahr einer "res iudicata" in sich bergen.

## 2.) Zur Zuständigkeit des Zollamtes:

Der Bf behauptet, das Zollamt sei zur Erlassung des Erstbescheides mangels örtlicher Zuständigkeit nicht befugt gewesen. Die gegenständlichen Fälle haben sich in Wien und nicht im Bundesland Niederösterreich und daher außerhalb des Amtsbereiches des Zollamtes zugetragen. Auch unter Bedachtnahme auf § 3 Abs. 5 und Abs. 6 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung sei von einer örtlichen Unzuständigkeit auszugehen, die von Amts wegen wahrzunehmen sei.

Diesem Einwand des Bf ist zunächst die Bestimmung des Art. 215 ZK entgegen zu halten. Danach wird festgelegt, welcher Mitgliedstaat der Europäischen Union die Abgabenerhebung vorzunehmen hat.

Da der Ort, an dem der (jeweilige) Tatbestand eingetreten ist, ohne jeden Zweifel immer im Mitgliedstaat Österreich gelegen ist, geht es bei der Frage nach der Zuständigkeit nur mehr darum, welche Zollbehörde in Österreich örtlich (und sachlich) zuständig geworden ist.

Mit der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung wurde u.a. das Zollamt mit Sitz in St. Pölten, in Krems an der Donau und in Wiener Neustadt eingerichtet (§ 2 Abs. 1 der Verordnung).

Die Bestimmung des § 3 Abs. 5 leg. cit. normiert, dass die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung von Abgabenbeträgen nach Art. 220 Abs. 1 ZK, zur Mitteilung solcher Abgabenbeträge und zur Einhebung dem Zollamt übertragen wird, das erstmals in der Lage ist, den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen.

Nach der Aktenlage ließ die Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes im Gegenstande zum Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen Schätzungsgutachten erstellen. Die

Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes berechnete auf der Grundlage dieser Schätzwerte in einem sehr aufwändigen und sehr umfangreichen Verfahren die Eingangsabgaben.

Die Feststellung in der BVE, das Zollamt sei gemäß § 3 Abs. 5 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung erstmals in der Lage gewesen, die Abgaben zu berechnen, besteht somit zu Recht. Das Zollamt war für die Festsetzung der Abgabenschuld nach der zitierten Norm örtlich und sachlich zuständig.

Dem vom Bf geltend gemachten Umstand, der gegenständliche Fall habe sich nicht im Bundesland Niederösterreich und außerhalb des Amtsbereiches des Zollamtes zugetragen, bleibt für die Klärung der Zuständigkeit daher ohne Relevanz.

3.) Zum Vorbringen der Bf sei kein Zollschuldner:

Zum Vorbringen, er habe die Tatbestandsmerkmale des Art. 201 Abs. 3 ZK iVm § 71 ZollR-DG nicht erfüllt, ist der Bf vorerst darauf zu verweisen, dass gemäß Art. 201 Abs. 1 ZK eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Nach Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

Wird mittels elektronischer Datenverarbeitung angemeldet, gelten die gleichen Kriterien. Die Annahme wird im System dokumentiert.

Die Zollschuld entsteht immer in der richtigen Höhe.

Der Anmelder ist Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird (Art. 201 Abs. 3 erster Unterabs. ZK).

Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des ersten Unterabsatzes 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 Abgaben der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren (Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabs. ZK).

Im geltenden innerstaatlichen Recht (§ 71 ZollR-DG) ist festgehalten, dass nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabs. ZK die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden entsteht, der dem Anmelder unrichtige und unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Der VwGH hat entschieden, dass eine juristische Person - im Gegenstand die C - des Handelns natürlicher Personen bedarf. Dies schließt jedoch nicht aus, dass das Handeln von Organen der juristischen Person - hier das Handeln des Bf als Geschäftsführer der C - für diese in Idealkonkurrenz einen weiteren zollrechtlich relevanten Tatbestand erfüllt,

zumal Art. 201 Abs. 3 ZK iVm § 71 ZollR-DG nicht zwischen Handeln in fremdem oder eigenem Namen unterscheidet, sondern lediglich darauf abstellt, dass die Person - hier der Bf als Geschäftsführer - die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat, obwohl sie wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren, also auf eine persönliche Verantwortlichkeit für einen objektiven Beitrag zur Abgabenverkürzung (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0049).

Der BVE wurde eine Aufstellung aller Abfertigungsdaten zu den 17 hier relevanten Anmeldungen angeschlossen. Die Daten sind allerdings nicht fortlaufend nummeriert, weil sie einer umfangreicheren Liste entnommen worden sind.

Dass der Bf im Hinblick auf jede der Anmeldungen ihm vorwerfbar konkret Angaben, die jeder Anmeldung zugrunde gelegt wurden, geliefert haben muss, ist nicht gefordert. Bei juristischen Personen ist auf die Personen abzustellen, die als Organe im Rahmen ihrer Obliegenheiten für die juristische Person tätig geworden sind. Deren eigenes Wissen oder Wissenmüssen ist zunächst ausreichend. Darüber hinaus müssen sich Organe auch das Wissen oder Wissenmüssen von Mitarbeitern bzw. nachgeordneten Angestellten zurechnen lassen. Wer sich als juristische Person oder natürliche Person eines Mitarbeiters zur Erfüllung von Aufgaben bedient, muss sich dessen Wissen zurechnen lassen. Ansonsten wäre er gegenüber einzelnen natürlichen Personen, die selbst handeln, in ungerechtfertigter Weise privilegiert (vgl. *Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 201, Rz. 12 und die dort zitierte Judikatur).

#### 4.) Zur subjektiven Tatseite betreffend den Bf:

Bei den 17 Fällen des Erstbescheides handelt es sich um die Anmeldung von Waren durch die Anmelderin C als indirekte Vertreterin von zwei ungarischen Warenempfängern im Versandverfahren (e-Zoll-Verfahren).

Geschäftsführer der C war im fraglichen Zeitraum der Bf, Zolldeklarant und Ersteller der Zollanmeldungen war O, ein weiterer Angestellter der C war ab Ende Mai 2007 W.

Das Zollamt hat in eine Anlage zur BVE alle relevanten Daten zu den 17 Abfertigungen - dies bezogen auf die jeweilige CRN beginnend mit der laufenden Nummer 452 und endend mit der laufenden Nummer 824 - übernommen und die Abgaben neu berechnet. Die Daten sind nicht fortlaufend nummeriert, weil sie einer umfangreicheren Liste entnommen worden sind. Die Neuberechnung hat sich für das Zollamt im Wesentlichen aus einer neuen wertvollrechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes ergeben.

Das Zollamt ist - wie im angefochtenen Bescheid - auch in der BVE davon ausgegangen, dass alle den Abfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen als gefälscht einzuschätzen sind. Es hat seine Einschätzung dabei im Wesentlichen auf die Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse im Italienkomplex bezogen.

Dies Ermittlungs- und Erhebungsergebnisse im Italienkomplex können auf den Gegenstand aber nur bedingt angewendet werden.

Im Ungarnkomplex hat die C in Wien Verzollungen von chinesischen Textilien und anderen Waren für ungarische Empfänger erledigt, hinsichtlich welcher in Ungarn keine Steuern abgeführt wurden. Auch im Ungarnkomplex wurde das Zollverfahren 42xx im Zusammenhang mit der C dadurch missbraucht, dass in Österreich mittels wertmäßig gefälschter Rechnungen Verzollungen durchgeführt und dass in Ungarn keine Steuern abgeführt wurden.

Die Sichtung der im Zuge der Hausdurchsuchung bei der C sichergestellten E-Mails erbrachte Kontakte der C zu den in Ungarn verfolgten H und J. Deshalb wurden auch die Verzollungsbelege und Speditionsakten zu 1.279 Verzollungen der C mit Ungarnbezug einer genauen Analyse unterzogen.

Während im "Italienkomplex" die Verzollungsrechnungen durch M teils in Italien, teils in Österreich bei der U produziert wurden, konnte das Zollamt im Hinblick auf den Ungarnkomplex - die diesbezüglichen Verzollungen begannen bereits im Jahr 2006 - feststellen, dass O und X im Wissen des Bf die Rechnungen auf deren eigenen Computern zum Zwecke der Minimierung von Zöllen hergestellt und manipuliert haben. Die Rechnungen waren auf den Computern im Excel-Format gespeichert und beliebig abänderbar. In den Speditionsakten der C wurden auch noch "blanko Rechnungen" als weiße Blätter mit bloß Firmenstempeln chinesischer Unternehmen versehen und Abschnitte von Kuvertsendungen von Kurierdiensten sichergestellt.

Beispielsweise konnten bei den geprüften Verzollungen in den zugehörigen Speditionsakten in einem Fall eine originale und eine gefälschte Rechnung sichergestellt werden; in einem anderen Fall hat sich gezeigt, dass eine Rechnung und eine Packliste von unterschiedlichen Firmen erstellt wurden.

In 62 Fällen haben die Frächter die Waren nach eigenen Angaben direkt auf Schwarzmärkte in Ungarn verbracht. Bei den in den diesbezüglichen Anmeldungen und Speditionsakten angeführten ungarischen Warenempfängern hat es sich um Unternehmen gehandelt, die wirtschaftlich gar nicht existent waren, die keine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt haben, sondern erfolgte die Zwischenschaltung nur aufgrund der im Verzollungszeitpunkt aufrechten Steuernummer.

Aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse und unter hilfsweiser Einbeziehung der Ermittlungen im Italienkomplex ist beim Ungarnkomplex im Hinblick auf die seit dem Jahre 2006 erwiesenen Malversationen daher von folgendem Betrugsmuster auszugehen: Chinesische Import/Export Companies sandten per Kurierdienst in einem Kuvert Seefrachtbriefe, chinesische Packlisten und Blankorechnungsformulare an die Aussteller der neuen Rechnungen in Ungarn oder auch direkt an die C. Die Verzollungsrechnungen wurden auf Wunsch der in Ungarn ansässigen Endkunden - es handelt sich dabei in allen Fällen um Personen mit chinesischer Abstammung - mit möglichst geringen Werten versehen, um dadurch die Zollbelastung gering zu halten. Die Herstellung der Rechnungen fand entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst statt. Dieser Ablauf war

mit den Vorgängen im Italienkomplex, in dem M und/oder die U die Rechnungen gefälscht haben, ident.

Die Mitarbeiter der C und die Geschäftsleitung mussten im Ungarnkomplex vom Betrug mit gefälschten Rechnungen Kenntnis gehabt haben. Eine wesentliche Rolle im Ungarnkomplex hatte X, österreichischer Staatsbürger chinesischer Herkunft. X wurde vom Bf angestellt und war mit der Übersetzung von chinesischen Packlisten und mit der Erstellung von Rechnungen betraut. Er war 2005 und 2006 bei der C beschäftigt. Sein Name scheint in vielen Fällen als "Autor" von Rechnungen in Excel- und Word-Dateien auf.

In 83 Fällen war die am 15. September 2006 gegründete Y GmbH (nachfolgend: Y) mit dem Sitz an der Adresse der C die Abnehmerin der Waren im Verfahren 40xx. Alle 83 Verzollungen wurden von O erstellt. Die tatsächlichen Warenlieferungen erfolgten nach Ungarn oder Italien.

Der Steuerberater Z hat als Zeuge befragt ausgesagt, dass der Bf die Gründung der Y initiiert hat.

(Schein)Geschäftsführerin der Gesellschaft war die Ehefrau des X, A1.

B1, bis 30. April 2006 Prokurist der C, hat als Zeuge befragt ausgesagt, dass X durch den Bf zur C gekommen ist und dort für die Korrespondenz mit chinesischen Firmen und für die Übersetzung von chinesischen Unterlagen zuständig war.

Der Zeuge C1, ehemaliger Angestellter der C und für die Disposition von Containern zuständig, hat als Zeuge befragt ausgesagt, dass X "Chinesencontainer" vermittelt hat, dass X als Vermittler zwischen den chinesischen Versendern und den ungarischen und italienischen Empfängern tätig war.

Die Aussagen des B1 und des C1 decken sich mit den amtlichen Ermittlungsergebnissen. Danach hat X die (teilweise an ihn selbst adressierten) chinesischen Unterlagen übersetzt und die Verzollungsrechnungen mit beliebigen Werten versehen, um die Zoll- und Steuerbelastung für die Kunden in Italien und Ungarn möglichst gering zu halten. Die so selbst hergestellten Rechnungen hat er an O weitergeleitet, der sodann die Zollanmeldungen entsprechend den Rechnungen anfertigte.

An dieser Stelle ist auf das Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 4. Dezember 2008, Aktenzeichen: o, und auf das Urteil des Oberlandesgerichtes Wien vom 21. Jänner 2009, Aktenzeichen: p, hinzuweisen. Bei dem Rechtsstreit zwischen der Y und der C ging es um Waren, die im Zuge des Transportes nach erfolgter Verzollung - einmal zur Gänze und einmal teilweise - gestohlen wurden. X trat dabei als Zeuge der Y auf. O und der Bf traten als Zeugen für die C auf. Die Verzollung erfolgte auf zwei ungarische Unternehmen, die D1 Kft. und die E1. X hat in der Folge die Ware von den beiden ungarischen Unternehmen abgekauft und nach Italien weiter verkauft. Die C war für den Transport verantwortlich. Die Y klagte einmal einen Betrag von € 28.124,00 und einmal einen Teilbetrag von € 23.354,00, insgesamt also einen Betrag von € 151.478,80 ein. Den Verzollungen wurden

einmal der Wert von USD 18.519,60 und einmal der Wert von USD 20.715,00 zugrunde gelegt. Im Computer des O konnten dazu die Rechnung der D1 Kft. an die Y über einen Betrag von € 128.124,00 und eine Rechnung der Y an eine in Rom ansässige F1 über einen Betrag von € 147.500,00 sichergestellt werden. Beide Rechnungen sind vom Rechnungsbild her identisch. Als Autor der Rechnungen scheint X auf. X hat dazu als Zeuge befragt ausgesagt, die beiden Klagsbeträge seien Beträge, die die Y an den chinesischen Lieferanten zu bezahlen habe, also Einkaufspreise.

Aus dem Rechtsstreit geht damit eindeutig hervor, dass der tatsächliche Einkaufspreis viel höher war, als der in den Anmeldungen erklärte Verzollungswert.

An der Adresse der in Rom ansässigen F1 konnte keine wirtschaftlichen Tätigkeiten festgestellt werden.

Die hier im Ungarnkomplex aufgezeigte Vorgehensweise deckt sich mit der Vorgehensweise des rechtskräftig verurteilten M im Italienkomplex. In Zollanmeldungen werden Scheinempfänger genannt, die über noch gültige Steuernummern verfügen. Die Waren dagegen gehen tatsächlich an andere Unternehmen mit chinesischem Hintergrund direkt auf den Schwarzmarkt.

Das Zollamt konnte E-Mails sowie abgespeicherte Tabellen, die Verzollungsvorgängen zugeordnet werden können und die belegen, dass es zwischen dem Bf, O und anderen Tätern zu Absprachen zu den Verzollungen gekommen ist, sicherstellen.

Eine Vernehmung des X konnte nicht stattfinden, weil sich dieser nach China abgesetzt hat.

Wie bereits ausgeführt, waren in Speditionsakten blanko Rechnungen mit chinesischem Firmenstempel abgelegt. Die chinesischen Verzollungsrechnungen waren vom Aufbau her ident. Es ist wenig wahrscheinlich, dass unterschiedlichste Unternehmen und etabliert in verschiedenen chinesischen Provinzen dieselben Rechnungsformate verwenden.

In einem Speditionsakt wurden zwei Verzollungsrechnungen vom 14. Juli 2007, mit der gleichen Nummer SZ-q und dem gleichem Versender mit unterschiedlichen Werten (USD 13.833,60 und USD 12.491,40) sichergestellt.

Im Zuge der Erhebungen wurde betreffend den Italienkomplex auch die "Fälscherwerkstatt" U ausgehoben in der u.a. diverse Stempel und Dokumente entdeckt wurden, die darauf schließen ließen, dass falsche, wertmäßig verminderte und geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen angefertigt und dass mit diesen Rechnungen zahlreiche rechtswidrige Verzollungen beantragt wurden.

Die U wurde im März 2008 gegründet und hat nach den Ausführungen des Geschäftsführers N die volle Tätigkeit Mitte März 2008 aufgenommen. Die eigentliche Tätigkeit in der Fälscherwerkstatt oblag dem chinesischen Staatsbürger M, Gesellschafter dieses Unternehmens.

M wurde mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27. Oktober 2009, Aktenzeichen: k, rechtskräftig wegen Abgabenhinterziehung verurteilt.

Im Zuge mehrerer Einvernahmen hat M den Geschäftsführer der C und nunmehrigen Bf dahingehend belastet, dass er bei den Malversationen mitgewirkt, ja sogar den Vorschlag dazu gemacht hat.

Weil sich der Betrugsmodus im Italienkomplex und im Ungarnkomplex decken, können die Aussagen des M und die Ermittlungs- und Erhebungsergebnisse zum Italienkomplex hilfsweise auch im Ungarnkomplex herangezogen werden.

Aus den Aussagen des M und aus den Begründungen zu rechtskräftigen Urteile ergibt sich, dass Rechnungen hergestellt und gefälscht wurden und dass es dabei zu einer Zusammenarbeit zunächst des Bf mit M und danach des Bf mit den Mitarbeitern der Fälscherwerkstatt gekommen ist.

Das Zollamt konnte daher im Erstbescheid bei den gegenständlichen 17 Abfertigungen nicht von Abfertigungen mit Transaktionswerten ausgehen, weil gefälschte Rechnungen vorlagen, die weder ein Kaufgeschäft dokumentieren können noch den Kaufpreis oder den Warenwert.

Weil auch die weiteren Bewertungsmethoden nicht angewendet werden konnten, hat das Zollamt im Erstbescheid bei den Textilien den Wert errechnet bzw. von Sachverständigen errechnen lassen.

Von diesen Gutachten ist das Zollamt in der gegenständlichen BVE aber zu Recht abgegangen und hat den Zollwert für die Textilien der Kapitel 61 und 62 der Kombinierten Nomenklatur (nachfolgend: KN) unter flexibler Anwendung der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlungen waren die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren - Textilien aus China - die hinsichtlich der stofflichen Beschaffenheit aus zolltarifarischer Sicht mit den Waren des gegenständlichen Abgabenverfahrens vollständig übereinstimmen. Dazu hat das Zollamt - bezogen auf die von der C als Anmelderin jeweils in den Zollanmeldungen bekannt gegebenen Positionen der KN eine Liste erstellt, die für alle in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Positionen den niedrigsten von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Wert ausweist (vgl. Anhang Zollwertliste zur BVE).

Bei den Textilien, die nicht in der zuletzt erwähnten Liste aufscheinen, ist das Zollamt in der BVE von den erklärten Werten ausgegangen, weil die Werte entweder über denen in der dem Erstbescheid angeschlossenen Liste lagen oder weil keine Stückzahlen zu erklären waren.

Bei den anderen Waren als Textilien kam das Zollamt zu dem Schluss, dass als Ergebnis der durchgeführten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte mit dem Faktor 3 zu multiplizieren sind. Dieser Faktor 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 bereits dargelegt, beantragte die C in der Zeit vom 6. März 2007 bis zum 29. August 2007 in 17 Fällen beim Zollamt Wien die zollamtliche Abfertigungen im e-Zoll-Verfahren.

Der Anmelder, der indirekt Vertretene und derjenige, der die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat, werden Zollschuldner zur gesamten Hand.

Nach der Aktenlage wurden den im Erstbescheid angeführten Zollabfertigungen Rechnungen zugrunde gelegt, die im Zusammenwirken des Bf mit anderen Personen hergestellt und gefälscht wurden.

M wurde mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 27. Oktober 2009, Aktenzeichen: k, rechtskräftig wegen Abgabenhinterziehung verurteilt. Demnach hat er die Abgabenhinterziehung in der Zeit von September 2007 bis Dezember 2008 in einer Vielzahl von Angriffen im bewussten und gewollten Zusammenwirken arbeitsteilig mit den abgesondert verfolgten G1, dem Bf, N, W und O bewirkt, weil er zusammen mit den weiters genannten Personen eingangsabgabepflichtige Waren einer Verzollung in Österreich unter Vorlage von falschen, im Warenwert niedrig gehaltenen Rechnungen zuführte.

Auch an das rechtskräftig gewordene Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 24. September 2015, Aktenzeichen: i, ist an dieser Stelle zu erinnern. Danach wurden der Erstangeklagte (der Bf) und die Mitangeklagten (N und O) u.a. schuldig gesprochen, bei den ihnen gemäß dem Schuldspruch angelasteten Taten in subjektiver und objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung bzw. einen Schmuggel in unterschiedlichen Beteiligungsformen begangen zu haben.

Zu erinnern ist an dieser Stelle auch an die den Bf betreffenden rechtskräftig gewordenen Abgabenverfahren vor dem BFG zum Italien- und Ungarnkomplex.

In Anbetracht der Ermittlungsergebnisse, der rechtskräftigen Erkenntnisse und rechtskräftigen Urteile im Italienkomplex und Ungarnkomplex bzw. der oben dargestellten Ermittlungsergebnisse im Ungarnkomplex ist geradezu auszuschließen, dass die Zuwiderhandlungen dem Bf nicht bekannt waren.

Sie sind dem Bf als Geschäftsführer in objektiver und auch subjektiver Hinsicht zuzurechnen. Dies erhellt auch aus den Ausführungen des Zeugen M. Dessen Ausführungen haben sich insofern bestätigt, als Gegenstand der rechtskräftig gewordenen Entscheidungen des UFS bzw. des BFG die auch dem Bf zurechenbaren Malversationen waren. Der Bf wurde durch M im Zuge mehrerer kontradiktorischer Einvernahmen in Gegenwart des Bf dahingehend belastet, dass er bei den Malversationen mitgewirkt hat, ja sogar gesagt hat, wie viel auf die Rechnungen zu schreiben ist, dass er von den Malversationen gewusst hat.

Aus all den erwähnten Gründen hat das Zollamt in Anbetracht der Beweisregeln in Abgabenverfahren, wonach die größere Wahrscheinlichkeit genügt, wonach es

also genügt, im Rahmen der einer Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, im angefochtenen Bescheid hinsichtlich der gegenständlichen 17 Fälle zu Recht festgestellt, dass der Bf gewusst hat oder zumindest vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die 17 Anmeldungen unrichtig waren.

Deshalb darf ebenso zu Recht festgestellt werden, dass die Voraussetzungen für die Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK nicht vorliegen. Denn der Bf hat zwei der in der zitierten Norm geforderten Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, als er erstens nicht gutgläubig gehandelt und zweitens die Vorschriften über die Zollanmeldung ihm zurechenbar und vorwerfbar nicht eingehalten hat.

#### 5.) Zur rückwirkenden Aufrollung:

Der Eintritt der Verjährung ist in Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten. Eine eingetretene Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde. Es tritt Rechtsfriede infolge Zeitablaufes ein. Dieser tritt unabhängig davon ein, ob eine Abgabenfestsetzung im Interesse des Abgabengläubigers oder des Abgabepflichtigen erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 207 und die dort zitierte Judikatur).

In Art. 221 Abs. 3 ZK wird die regelmäßige Verjährung geregelt. Danach darf eine Mitteilung an einen Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Die regelmäßige Verjährung begrenzt die Möglichkeiten, in Anmeldungen Korrekturen vorzunehmen, damit auf eine Frist von drei Jahren.

Ist die Frist verstrichen, so ist die Schuld verjährt und damit im Sinne von Art. 233 ZK erloschen (EuGH 10.12.2015, Rs. C-427/14, Rn. 25 ff).

In Art. 221 Abs. 4 ZK wird die Verlängerung der Verjährungsfrist geregelt. Danach kann die Mitteilung unter den im geltenden Recht festgelegten Voraussetzungen noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen, wenn die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden ist, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war.

Beide Vorschriften (Art. 221 Abs. 3 und Abs. 4 ZK) sind materiell-rechtliche Regelungen (vgl. *Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 221, Rn. 6 f; EuGH 23.2.2006, Rs. C-201/04, Rn. 42).

Der Wortlaut von Art. 78 ZK enthält keine Beschränkungen für die Zollbehörden, was ihre Möglichkeit angeht, eine nachträgliche Prüfung vorzunehmen und die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen. Art. 78 Abs. 3 ZK erlaubt den Zollbehörden im Rahmen ihrer Pflichten generell eine nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung. Die Möglichkeit der Zollbehörden ist jedoch an die Einhaltung des Grundsatzes der Rechtssicherheit geknüpft.

Dem Interesse der Rechtssicherheit dient die Auferlegung einer angemessenen Verjährungsfrist. Da Art. 78 ZK keine Verjährungsfrist für die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung vorsieht, der Mitgliedstaat Österreich von der Ermächtigung, dieses Verfahren an eine angemessene Frist zu knüpfen, nicht Gebrauch gemacht hat, insoweit also keine spezielle Vorschrift vorgesehen ist, können die Zollbehörden innerhalb der regelmäßigen Verjährungsfrist oder innerhalb der verlängerten Frist eine neue Zollschuld mitteilen bzw. Korrekturen in Zollanmeldungen vornehmen.

Die regelmäßige Verjährung beginnt mit dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, also mit dem Zeitpunkt, in dem eine betroffene Zollanmeldung angenommen wird (Art. 201 Abs. 2 ZK).

Die verfahrensgegenständlichen 17 Zollanmeldungen wurde von der Zollverwaltung in der Zeit vom 6. März 2007 (fortlaufende Nummer 452) bis zum 29. August 2007 (fortlaufende Nummer 738) angenommen. Die Daten sind nicht fortlaufend nummeriert, weil sie einer umfangreicheren Liste entnommen worden sind. Der Zeitpunkt der Annahme der Anmeldungen war jeweils auch der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung.

Die regelmäßige dreijährige Verjährung hat demnach bei den gegenständlichen 17 Zollanmeldungen anmeldungsbezogen in der Zeit vom 6. März 2007 bis zum 29. August 2007 begonnen und wäre damit anmeldungsbezogen in der Zeit vom 6. März 2010 bis zum 29. August 2010 die regelmäßige Verjährung eingetreten.

Ist die Zollschuld jedoch aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann nach Art. 221 Abs. 3 ZK die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen.

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

Hinterzogen bedeutet in diesem Zusammenhang, dass es sich um ein durch den Spruchsenat oder ein Gericht zu verfolgendes vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss. Nach dem ersten Halbsatz des § 74 Abs. 2 Satz 2 ZollR-DG ist hinsichtlich der Eingangsabgaben allein die Feststellung der Hinterziehung maßgeblich (VwGH 24.1.2001, 99/16/0243).

Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist oder nicht, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens oder gar ein rechtskräftiger Schuldspruch in einem Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 207, Rn. 15 und die dort zitierte Judikatur).

Nach der Aktenlage wurden den im Erstbescheid angeführten Zollabfertigungen Rechnungen zugrunde gelegt, die im Zusammenwirken des Bf mit anderen Personen hergestellt und gefälscht wurden. Dabei wurden im Hinblick auf die Höhe der

Abgabenansprüche ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgende Finanzvergehen begangen.

Das Zollamt hat den Ungarnkomplex bei der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption angezeigt. Nach einer Prüfung und unter dem Vorbehalt einer späteren Verfolgung ging die Staatsanwaltschaft jedoch davon aus, dass hinsichtlich des Bf und O davon auszugehen sei, dass im Falle einer Zusatzstrafe diese nicht von einem wesentlichen Einfluss auf das Gesamtstrafmaß sein werde, weshalb eine Fortführung gemäß § 193 Abs. 3 StPO unterblieben ist.

Bereits aus der Tatsache, dass der Staatsanwaltschaft ein vorsätzliches Finanzvergehen angezeigt wurde und dass sich die Staatsanwaltschaft eine spätere Verfolgung vorbehalten hat, geht hervor, dass es sich um ein zu verfolgendes vorsätzliches Finanzvergehen gehandelt hat.

Dass Rechnungen auch im Ungarnkomplex gefälscht wurden, konnte weiter oben nachvollziehbar dargestellt und erwiesen werden. Die Rechnungsfälschungen sind dem Bf als Geschäftsführer der C in objektiver und auch subjektiver Hinsicht zuzurechnen.

Für die Beurteilung der Frage, ob im gegenständlichen Fall die zehnjährige Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG zur Anwendung zu gelangen hat, ist es also nur erforderlich im Wege einer Vorfragebeantwortung zu klären, dass der Zollschuldner oder andere an der Tat Beteiligte (eine) vorsätzliche Abgabenhinterziehung(en) begangen hat (haben).

Da sich die Staatsanwaltschaft die Verfolgung vorbehalten hat, kann diese Frage unter Einbeziehung der Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse im Ungarnkomplex und unter hilfsweiser Heranziehung der Erhebungs- und Ermittlungsergebnisse im Italienkomplex nur als zutreffend beantwortet werden, sodass von einer zehnjährigen Verjährungsfrist auszugehen ist, wenn man dabei im Besonderen auch noch die bisher den Bf und mitbeteiligte Personen betreffenden rechtskräftig gewordenen Straf- und Abgabenverfahren berücksichtigt und dabei bedenkt, dass die Herstellung der Rechnungen entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst stattfand und der Ablauf mit den Vorgängen im Italienkomplex betreffend ident war.

Die zehnjährige Verjährungsfrist wäre anmeldungsbezogen erst nach zehn Jahren, also in der Zeit vom 6. März 2017 bis zum 29. August 2017 eingetreten. Der Erstbescheid vom 21. Oktober 2011 wurde mithin hinsichtlich aller gegenständlichen 17 Anmeldungen rechtens in offener zehnjähriger Verjährungsfrist erlassen.

6.) Zur Abgabenerhöhung:

Dem diesbezüglichen Einwand des Bf kommt Berechtigung zu. Die Festsetzung der Abgabenerhöhung erweist sich (nunmehr) als rechtswidrig.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und

demgemäß den angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090) hat das BFG grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden, soweit sich nicht insbesondere aus dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften das Gebot zur Anwendung der zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt maßgebenden Rechtslage ergibt oder ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zugrunde zu legen ist.

Demnach ist hinsichtlich des Zolles aufgrund der Zeitbezogenheit der diesbezüglichen zollrechtlichen Bestimmungen noch der Zollkodex in der bis zum 30. April 2016 geltenden Fassung anzuwenden. Der Abgabeananspruch für eine Abgabenerhöhung entsteht hingegen jedoch erst durch die Festsetzung (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090).

Die die Abgabenerhöhung regelnde Bestimmung des § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, mit Wirkung 1. Mai 2016 aufgehoben worden. Das BFG hatte daher - ausgehend von der nunmehr geltenden Rechtslage - die vom Zollamt vorgeschriebene Abgabenerhöhung mangels Bestehens einer entsprechenden Bestimmung nicht zu bestätigen.

7.) Zum Verfahren zur Ermittlung des Zollwertes nach Art. 181a Abs. 2 ZK-DVO:

Der Bf behauptet, das Zollamt habe bei der Ermittlung des Zollwertes das in Art. 181a Abs. 2 ZK-DVO vorgesehene Verfahren nicht eingehalten. Nach dieser Norm können die Zollbehörden im Falle von Zweifeln an der Richtigkeit des angemeldeten Transaktionswertes zusätzliche Auskünfte fordern.

Dies ist im Gegenstand im Allgemeinen mit der Niederschrift vom 3. Februar 2010, Zahl: 230000/m/2008, und im Besonderen mit Vorhalt vom 1. August 2011, Zahl: 230000/a/2011/002, betreffend Anmeldungen im Zeitraum Mai 2006 bis Dezember 2008 in Verfahren 42xx hinsichtlich fünfzehn im Vorhalt näher angeführter ungarischer Warenempfänger - darunter auch die zwei verfahrensgegenständlichen - erfolgt. Dem Bf wurde darin mitgeteilt und vorgehalten, dass neben anderen auch die den gegenständlichen 17 Anmeldungen zugrunde gelegten Rechnungen nicht das tatsächliche Kaufgeschäft zwischen den drittländischen Lieferanten und den Käufern aus Ungarn widerspiegeln, dass von wertmäßig verminderten gefälschten Rechnungen auszugehen sei bzw. dass beabsichtigt sei, von geschätzten Verzollungswerte auszugehen bzw. diverse Verzollungswerte um den Faktor 3 zu erhöhen.

Der Bf hat zum Vorhalt mit Eingabe vom 30. August 2011 Stellung genommen, jedoch keinen Antrag auf schriftliche Mitteilung (arg. "auf Verlangen") der Gründe für die geäußerten Zweifel gestellt. Die Vorhaltungen wurden vom Bf zur Kenntnis genommen. Der Bf hat sich im Wesentlichen mit Vorgängen im Italienkomplex beschäftigt und keine - die Zweifel des Zollamtes ausräumenden - Unterlagen zum Ungarnkomplex vorgelegt. Die

abschließende Entscheidung ist mit Mitteilung der nachträglichen buchmäßigen Erfassung an den Bf ergangen.

Der Anregung des Bf, im Hinblick auf die Vorgehensweise der Zollbehörden bei Zollabfertigungen mit dem Verfahrenscodex 42xx einen Antrag auf Normenprüfung gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 B-VG an den VfGH zu richten, wurde nicht entsprochen, weil das BFG keine gehörigen Zweifel an den betroffenen Normen hegt.

Das Zollamt hatte an der Richtigkeit der zur Verzollung herangezogenen Handelsrechnungen massive Zweifel und ließ unter Einbindung der Außenhandelsstelle die Fakturen überprüfen.

Es trifft zu, dass die dabei kontaktierten Unternehmen mit Sitz in China zum Teil die Richtigkeit dieser Dokumente bestätigten. Damit ist für den Bf aber nichts gewonnen, weil nach Ansicht des BFG den erwähnten Bestätigungen nur ein Gefälligkeitscharakter zuzumessen ist, weil dabei im Besonderen auch noch die bisher den Bf und mitbeteiligte Personen betreffenden rechtskräftig gewordenen Straf- und Abgabenverfahren zu berücksichtigen sind und es noch zu bedenken gilt, dass die Herstellung der Rechnungen entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst stattfand und der Ablauf mit den Vorgängen im Italienkomplex ident war.

8.) Zu den Ausführungen des M:

Wie bereits dargestellt wurden die Verzollungsrechnungen im Italienkomplex durch M teils in Italien, teils in Österreich bei der U produziert.

Das Zollamt konnte im Hinblick auf den Ungarnkomplex jedoch feststellen, dass O und X im Wissen des Bf die Rechnungen auf deren eigenen Computern zum Zwecke der Minimierung von Zöllen hergestellt und manipuliert haben. Die Rechnungen waren auf den Computern im Excel-Format gespeichert und beliebig abänderbar.

In den Speditionsakten der C wurden "blanko Rechnungen" als weiße Blätter mit bloß Firmenstempeln chinesischer Unternehmen versehen und Abschnitte von Kuvertsendungen diverser Kurierdienste sichergestellt.

Beispielsweise konnten bei den geprüften Verzollungen in den zugehörigen Speditionsakten in einem Fall eine originale und eine gefälschte Rechnung sichergestellt werden; in einem anderen Fall hat sich gezeigt, dass eine Rechnung und eine Packliste von unterschiedlichen Firmen erstellt wurden.

In 62 Fällen haben die Frächter die Waren nach eigenen Angaben direkt auf Schwarzmärkte in Ungarn verbracht. Bei den in den diesbezüglichen Anmeldungen und Speditionsakten angeführten ungarischen Warenempfängern hat es sich um Unternehmen gehandelt, die wirtschaftlich gar nicht existent waren, die keine geschäftliche Tätigkeit ausgeübt haben, sondern erfolgte die Zwischenschaltung nur aufgrund der im Verzollungszeitpunkt aufrechten Steuernummer.

Weil die Ermittlungen im Italienkomplex beim Ungarnkomplex nur hilfsweise herangezogen werden können, weil im Ungarnkomplex davon auszugehen ist, dass chinesische

Import/Export Companies per Kurierdienst in einem Kuvert Seefrachtbriefe, chinesische Packlisten und Blankorechnungsformulare an die Aussteller der neuen Rechnungen in Ungarn oder auch direkt an die C bzw. X sandten, weil die Verzollungsrechnungen auf Wunsch der in Ungarn ansässigen Endkunden - es handelt sich dabei in allen Fällen um Personen mit chinesischer Abstammung - mit möglichst geringen Werten versehen wurden, um dadurch die Zollbelastung gering zu halten, weil also die Herstellung der Rechnungen entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst stattfand, sind die Aussagen des M nur hilfsweise verwertbar.

Die Aussagen sind entgegen dem Vorbringen des Bf glaubwürdig und zumindest wahrscheinlicher, weil auch im Zuge der Hausdurchsuchung in den Räumlichkeiten der Fälscherwerkstatt U Blankorechnungsvordrucke gefunden werden konnten.

P wurde rechtskräftig verurteilt.

Weitere Urteile sind rechtskräftig wie z.B gegen G1, einem ehemaligen Mitarbeiter der U, der im Zuge seiner Einvernahme durch das Zollamt vom 29. April 2009 gestanden hat, im Auftrag des M entsprechende Rechnungen erstellt zu haben. G1 wurde u.a. wegen Beteiligung an den geschilderten Malversationen mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 16. Februar 2010, Aktenzeichen: r, verurteilt. In der Urteilsausfertigung heißt es dazu (auszugsweise):

G1 ist schuldig, er hat sich in Wien und Wiener Neudorf an der strafbaren Handlung des abgesondert Verurteilten M, welcher in der Zeit von 28. September 2007 bis Dezember 2008 in einer Vielzahl von Angriffen im bewussten und gewollten Zusammenwirken mit dem abgesondert verfolgten Bf, N, W und O durch eine Verzollung eingangsabgabenpflichtiger Waren in Österreich unter Vorlage von falschen, im Warenwert niedrig gehaltenen Rechnungen, somit unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, gewerbsmäßig die Verkürzung von Eingangsabgaben bewirkte, in der Zeit vom 25. April 2008 bis Dezember 2008 dadurch beteiligt, dass er im Rahmen der Fälscherwerkstatt "U" Rechnungen ausstellte, welche niedrigere als die tatsächlichen Warenwerte auswiesen und teilweise auf Firmen lauteten, welche nicht die tatsächlichen Geschäftspartner waren, wobei es ihm darauf ankam, sich durch die wiederkehrende Begehung gleichartiger Finanzvergehen eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, ....

Bei einer Gesamtbetrachtung all dieser Umstände können keine begründeten Zweifel daran bestehen, dass es sich auch bei den gegenständlichen 17 im Ungarnkomplex der jeweiligen Zollabfertigung zugrunde gelegten Rechnungen um Fälschungen handelt.

9.) Zum Zollwert:

Das Vorbringen, dem Bf sei die Berechnungsmethode nicht vorgehalten worden, ist nicht berechtigt. Mit Vorhalt vom 1. August 2011, Zahl: 230000/a/2011/002, wurde dem Bf das Parteiengehör zu Abfertigungen im e-Zoll-Verfahren zu Überführungen im Verfahren 42xx betreffend den Zeitraum Mai 2006 bis Dezember 2008 - darunter die 17 verfahrensgegenständlichen Anmeldungen - gegeben und ihm auch mitgeteilt, das Zollamt

beabsichtige nach Würdigung der getroffenen Feststellungen die Verzollungswerte zu schätzen, teilweise um den Faktor 3 zu erhöhen.

Der Bf hat dazu mit Schreiben vom 30. August 2011 sogar Stellung genommen.

Diesbezüglich ist auch daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sowohl einem Abgabenbescheid als auch einer BVE (davor: Berufungsvorentscheidung) Vorhaltcharakter zukommt.

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das ist der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.

Die Heranziehung dieser Bestimmung zur Ermittlung des Zollwertes scheidet in den vorliegenden 17 Fällen schon deshalb aus, weil sich die den Zollabfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen als Fälschungen erwiesen haben und weil nach der Aktenlage auch keinerlei sonstige Unterlagen (Rechnungen, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) vorliegen, die geeignet wären, diesen Preis nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Kommt die Anwendung des Art. 29 ZK zur Zollwertermittlung nicht in Betracht, ist nach den Folgemethoden zunächst zu prüfen, ob der Zollwert nach Art. 30 ZK ermittelt werden kann. In den vorliegenden Fällen mangelt es diesbezüglich jedoch an der Kenntnis eines (anhand eines Zollbelegs nachgewiesenen) 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.

Demnach war der Zollwert zwingend nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK zu ermitteln. 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.

Mit der Bestimmung 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 Beteiligte die Behörden hinsichtlich Wert und Beschaffenheit der Wirtschaftsgüter - wie hier - völlig im Dunkeln tappen lassen.

Bei einem auf der Basis der zitierten Norm durchgeführten Schätzung handelt es sich - entgegen der Ansicht des Bf - um ein durchaus zulässiges Verfahren der Zollwertermittlung (vgl. *Rinnert in Witte / ZK*<sup>6</sup>, Art. 31 Rz. 8).

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es das Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011).

Die Schätzungsbefugnis 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 30.9.1998, 97/13/0033).

Das Zollamt 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.

Weil die weiteren Bewertungsmethoden nicht angewendet werden konnten, hat das Zollamt im Erstbescheid bei den Textilien und Schuhen den Wert errechnet bzw. von Sachverständigen errechnen lassen. Bei den anderen Waren als Textilien und Schuhen kam das Zollamt zu dem Schluss, dass als Ergebnis der durchgeführten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte mit dem Faktor 3 zu multiplizieren seien.

Von den Gutachten ist das Zollamt nun in der BVE aber zu Recht abgegangen und hat den Zollwert für die Textilien der Kapitel 61 und 62 unter flexibler Anwendung der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlungen waren für das Zollamt die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren - Textilien aus China - die hinsichtlich der stofflichen Beschaffenheit aus zolltarifarer Sicht mit den Waren des gegenständlichen Abgabenvorgangs vollständig übereinstimmen. Dazu hat das Zollamt - bezogen auf die von der C als Anmelderin jeweils in den Zollanmeldungen bekannt gegebenen Positionen der KN eine Liste erstellt, die für alle in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Positionen den niedrigsten von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Wert ausweist.

In diesem Zusammenhang darf auf die Entscheidung des EuGH vom 16. Juni 2016, Rs. C-291/15, verwiesen werden. Danach ist Art. 181a ZK-DVO dahin auszulegen, dass er einer zollbehördlichen Praxis nicht entgegensteht, die darin besteht, den Zollwert der eingeführten Waren anhand des Transaktionswerts gleichartiger Waren nach der in Art. 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 Rechnung 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.

Bei den Textilien, die nicht in der Liste aufscheinen, ist das Zollamt auch in der BVE von den von der C erklärten Werten ausgegangen, weil die Werte entweder über denen in der dem Erstbescheid angeschlossenen Liste lagen oder weil keine Stückzahlen zu erklären waren.

Bei den Schuhen des Kapitels 64 ist das Zollamt in der BVE von den diesbezüglichen Gutachten abgegangen und hat die erklärten Werte übernommen.

Bei den anderen Waren als den Textilien und Schuhen kam das Zollamt zu dem Schluss, dass als Ergebnis der durchgeführten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte zumindest mit dem Faktor 3 zu multiplizieren ist.

Dieser Faktor stellt auch nach Ansicht des BFG im Hinblick

- auf das vor dem Handelsgericht Wien zu Aktenzeichen: o abgeführte Verfahren der Y gegen die C;

- darauf, dass die Herstellung der Rechnungen im Ungarnkomplex entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst stattfand;

- darauf, dass der Ablauf im Ungarnkomplex mit den Vorgängen im Italienkomplex ident war;

- auf die nachfolgend angeführten drei 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.

Das Zollamt konnte sich auf seine Ermittlungsergebnisse zur Anmeldung 08ATs vom 29. Februar 2008 stützen. Diese Zollanmeldung betrifft die Einfuhr verschiedener Waren aus China (658 Packstücke mit einer Rohmasse von 13.053,00 kg und einem erklärten Rechnungspreis von USD 12.618,70) für die "H1" in Rom. Diese Anmeldung wurde dem Bf anlässlich der Beschuldigtenvernehmung vom 3. Februar 2010 vorgehalten. Im dazugehörigen Speditionsakt fanden die Zollorgane im Zuge der Hausdurchsuchung die korrespondierenden Unterlagen der U. Demnach betrug der tatsächliche Warenwert umgerechnet USD 49.199,33. Der sich daraus ergebende Verkürzungsfaktor von ca. 3,9 spricht für die Richtigkeit der Annahme des Zollamtes, dass die angemeldeten Zollwerte tatsächlich nur ca. ein Drittel des wahren Transaktionswertes ausmachen. Die betroffenen Wirtschaftsgüter waren – wie die gegenständlichen – für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt. Im Zuge der Verzollung ist im Auftrag des N die C eingeschritten. Diese Übereinstimmungen in den wesentlichen Parametern der Einfuhr im Zusammenhang mit den anderen vom Zollamt beschlagnahmten Unterlagen erlauben den Schluss, dass auch bei der streitgegenständlichen Zollanmeldungen der Zollwert im erwähnten Ausmaß unrichtig angemeldet wurde.

Für die Richtigkeit der Annahme des Zollamtes sprechen auch die Unterlagen zur Anmeldung 08ATt vom 22. Oktober 2008. Mit dieser Zollanmeldung hat die C im Auftrag des N eine Sendung mit 956 Packstücken mit einer Rohmasse von 13.500,00 kg in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Auch diese Wirtschaftsgüter waren für einen Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat bestimmt und stammten aus China. Die Anmelderin hat dabei den Zollwert auf der Basis einer offensichtlich gefälschten Faktura mit USD 20.069,30 erklärt. Aus den korrespondierenden von der Zollbehörde im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Unterlagen der U ergibt sich jedoch ein Warenwert von umgerechnet USD 75.945,08 und somit ein Verkürzungsfaktor von ca. 3,78.

Für die Richtigkeit der Annahme des Zollamtes sprechen auch noch die Unterlagen zur Anmeldung 08ATu vom 21. Mai 2008. Die von der C befasste J1 hat mit dieser Zollanmeldung als direkte Vertreterin des N eine Sendung mit 753 Packstücken mit einer Rohmasse von 15.980,00 kg in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Als Empfänger scheint N auf. Die Spedition hat dabei den Zollwert auf der Basis einer offensichtlich gefälschten Faktura mit USD 20.295,40 erklärt. Im Zuge der Hausdurchsuchung bei der U konnten Belege über den Wert eines Teils der betreffenden Waren vorgefunden werden. Im angefochtenen Bescheid hat das Zollamt diesbezüglich 4 Verkürzungsfaktoren bezogen auf 4 verschiedene Wirtschaftsgüter errechnet, deren arithmetisches Mittel einen durchschnittlichen Faktor von 3,32 ergibt.

Zu erinnern ist an dieser Stelle auch noch an den bereits erwähnten Rechtsstreit zwischen der Y und der C, insbesondere daran, welche Warenwerte eingeklagt und welche Warenwerte den Verzollungen zugrunde gelegt wurden.

Zum Vorbringen des Bf, die unterschiedlichen Werte wären auf eine Exportförderung zurückzuführen, dass diese die Ausfühler dazu bewogen habe, auf den Fakturen erhöhte Warenwerte anzugeben, ist festzuhalten, dass nach Auskunft des österreichischen Außenwirtschaftszentrums in Peking die überhöhte Angabe des Ausfuhrwertes tatsächlich dazu führen könnte, dass der Wirtschaftsbeteiligte die „Rückerstattung“ eines höheren Geldbetrages beantragen könne.

Für die Beantragung eines solchen „export rebate“ sei allerdings neben der Vorlage von zollamtlich abgestempelten Ausfuhrpapieren auch eine Devisenüberwachungserklärung (Foreign Exchange Control Declaration) erforderlich. Die Devisenüberwachungserklärung 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. Diese Regelung zielt auf die Möglichkeit eines Abgleiches zwischen den Angaben gegenüber den Ausfuhrzollbehörden und der Deviseneinfuhr ab.

Dass die bei der C beschlagnahmten Unterlagen den chinesischen Behörden im Zuge der Zollabfertigungen im Rahmen der Ausfuhr für die nunmehr behaupteten Zwecke vorgelegt wurden, wurde nicht behauptet und kann geradezu ausgeschlossen werden, denn sie enthalten keine Bezeichnung des Käufers der Waren und sind somit sowohl für die Vorlage bei der Ausfuhrzollbehörde als auch für einen allfälligen Abgleich ungeeignet. Die

diesbezügliche Verantwortung des Bf ist damit nicht geeignet, die Erklärung zutreffender Zollwerte zu belegen oder die Feststellungen über die Höhe der Unterfakturierungen zu widerlegen. Die erwähnten Unterlagen konnten vielmehr nur dazu dienen, der involvierten Spedition die für die Erstellung der Zollanmeldungen notwendigen Informationen über Art, Menge und Wert der eingeführten Waren zu liefern. Sie sind aber auch ein objektiver Beweis dafür, dass die C den Zollwert systematisch zu gering erklärt hat.

Wie bereits oben ausgeführt steht fest, dass mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit auch die in Rede stehenden Rechnungen gefälscht worden sind. Es ist mit zumindest größerem Grad an Wahrscheinlichkeit als erwiesen anzusehen, dass das rechtswidrige Handeln der im Zuge der gegenständlichen 17 Einfuhren tätig werdenden Person auch hier vom Ziel getragen war, 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. Auch der Bf äußerte sich dazu auf Befragen nicht. Er hat nach Kenntnis des BFG weder in diesem Verfahren noch in einem der zahlreichen Parallelverfahren Unterlagen vorgelegt, die diesbezügliche Schlussfolgerungen erlauben würden.

Die Zollbehörde war daher auf ihre eigenen Ermittlungsergebnisse angewiesen. Diese Ermittlungen belegen, dass den 17 Verzollungen in der Zeit vom 6. März 2007 bis zum 29. August 2007 entweder in Ungarn oder gleich in der C selbst hergestellte und gefälschte Rechnungen zugrunde gelegt wurden.

Die Ermittlungen des Zollamtes erweisen auch, dass in einer Fülle von ähnlich gelagerten Fällen Zollwerte in der U um das Drei- bis Vierfache verkürzt wurden.

Es lagen daher alle Voraussetzungen für eine Schätzung vor. Zugunsten des Bf wurde vom Faktor 3 ausgegangen.

Schätzen heißt, durch Abwägen und Berücksichtigen der verschiedenen Möglichkeiten Wahrscheinlichkeitsschlüsse über den Wert der Waren zu ziehen. Je weniger Anhaltspunkte über den wirklichen Wert einer Ware vorgebracht werden, desto größer sind die Unsicherheitsfaktoren einer Schätzung (*Müller-Eiselt*, EG-Zollrecht, ZK/Zollwert, Fach 4231, Rn 61 zu Art. 31 ZK).

Weil der Betrugsmodus im Italienkomplex und im Ungarnkomplex zur Deckung gebracht werden kann, sind sowohl die Ergebnisse des Urteils des Handelsgerichtes Wien vom 4. Dezember 2008, Aktenzeichen: o, als auch die drei angesprochenen Fälle von Relevanz und somit auch für die Schätzung im Rahmen der Schlussmethode gemäß Art. 31 ZK verwertbar, als sich aus mehrerer Hinsicht eine Übereinstimmung ergibt:

- die Waren stammten aus China,
- sie waren für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt,
- die Rechnungen wurden gefälscht,
- die Zollanmeldungen wurden von der C bzw. in deren Auftrag der erstellt.

Angesichts 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 Zollwerte im beschriebenen Ausmaß verändert worden ist. Es ist daher auch in den zu entscheidenden 17 Fällen zur Zollwertermittlung zumindest der Faktor 3 zur Anwendung zu bringen.

Schließlich sind - die Berechnungsmethode des Zollamtes bestätigend - Entscheidungen des UFS und des BFG, bei denen zur Zollwertermittlung anderer Waren auch der Faktor 3 zur Anwendung gekommen ist, rechtskräftig geworden.

Dass die erklärten Zollwerte – wie vom Bf vorgebracht – den tatsächlichen Transaktionswerten entsprochen haben, kann ausgeschlossen werden. Gegen diese Behauptung spricht neben dem Verfahren vor dem Handelsgericht Wien und dem Geständnis des M auch der Umstand, dass zutreffendenfalls der Sinn für den doch beachtlichen Aufwand zur Verschleierung der wahren Verhältnisse, wie die Beiziehung zahlreicher geständiger Helfer und die zahlreich rechtskräftig gewordenen landesgerichtlichen Urteile und Erkenntnisse des BFG etc. nicht nachvollziehbar wären.

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 Art. 29 ZK nachgewiesener und anerkannter Transaktionswert vorliegt. Nach Art. 30 ZK ist der "Transaktionswert gleicher oder gleichwertiger Waren" gefordert. Eine Schätzung des Zollwertes gleicher oder gleichartiger Waren ist in Art. 30 ZK nicht vorgesehen.

Das gleiche gilt für die aus der Verwertung der beschlagnahmten Waren erzielten Erlöse. Die Heranziehung dieser Verwertungserlöse scheidet schon deshalb aus, weil es sich dabei ohne Zweifel ebenfalls nicht um bereits nach Art. 29 ZK anerkannte bzw. anzuerkennende Zollwerte handelt (Art. 150 Abs. 5 ZK-DVO).

Mit dem Einwand, ein Testkauf in einem Geschäft für Endverbraucher in China habe ergeben, dass Damen-BH dort um 50 Euro-Cent vertrieben werden, kann der Bf schon deshalb nichts gewinnen, weil gemäß Art. 31 Abs. 2 Buchstabe c) ZK der Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland keinesfalls zur Zollwertermittlung herangezogen werden darf.

Dazu kommt, dass der Versuch des Bf, mit diesem Vorbringen das Gutachten des Sachverständigen K1 zu widerlegen, zwischenzeitlich obsolet ist, zumal das Zollamt selbst diesem Gutachten zu Recht keinerlei Bedeutung mehr schenkt. Ein Beweis dafür, dass die streitgegenständlichen Rechnungen nicht gefälscht waren und keine Unterfakturierung vorlag, lässt sich mit dem erwähnten Testkauf nicht erbringen.

Das Zollamt verweist in seiner Argumentation zur Errechnung des Faktors 3 u.a. auch auf das Gutachten der beiden Sachverständigen L1 und M1. Dieses 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 bei diesem Wert um einen Zollwert handelt, behauptet das Gutachten nicht. Bei näherer Betrachtung fällt auch auf, dass weder die Handelsspanne des Großhändlers noch der Zoll zum Abzug gebracht worden sind. Dass es sich bei den in den Gutachten genannten Werten um Zollwerte im Sinne des ZK handelt, kann damit ausgeschlossen werden. Den angesprochenen Werten kann daher keinerlei Relevanz für die im Streitfall vorzunehmende Zollwertermittlung zuerkannt werden.

Ebenso verhält es sich mit den Werten laut Gutachten N1. Auch in diesem Gutachten wurden bloß Verkehrswerte errechnet und hat das Gutachten augenscheinlich auf die Bestimmungen des Zollwertrechtes nicht Bedacht genommen.

Der bloße Umstand, dass nach den Ermittlungen des Zollamtes der Versicherungswert der eingeführten Waren teilweise weit 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).

Aus all diesen Gründen erachtet das BFG weder die vom Zollamt im Erstbescheid ins Treffen geführten Gutachten noch die erwähnten Versicherungswerte als maßgeblich für die Zollwertermittlung.

Für den Bf wäre nichts gewonnen, zumal – wie oben ausgeführt – allein an Hand der Aussagen des M, der rechtskräftig gewordenen landesgerichtlichen Urteile, der rechtskräftig gewordenen Erkenntnisse des UFS und des BFG und der beschlagnahmten Unterlagen bei der C und der U davon auszugehen ist, dass es auch bei den 17 streitigen Einfuhren zu Unterfakturierungen im vom Zollamt festgestellten Ausmaß gekommen ist.

Dass das vom Bf ins Spiel gebrachte „Gutachten“ des Sachverständigen O1 den Bf entlasten soll, ist für das BFG nicht nachvollziehbar. In dem betreffenden undatierten und nicht einmal als „Gutachten“ bezeichneten Schriftstück kommt der Autor nach der Besichtigung von aus China stammenden Waren zum Schluss, dass die Überprüfung der (nicht näher bezeichneten) Preise keinesfalls exakt durchgeführt werden könne. Seine 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 sich der Autor mit der Zollwertproblematik auseinandergesetzt hat, ist seinem Konvolut, das den Begriff Zollwert nicht ein einziges Mal enthält, nicht zu entnehmen. Das Zollamt hat dem Schriftstück daher zu Recht keinerlei Relevanz für die abgabenrechtliche Würdigung zugemessen.

Dem Einwand des Bf, die angemeldeten Zollwerte hätten angesichts der fallweise durchgeführten Beschauen auf Grund der Bestimmungen der Art. 70 und 71 ZK unwiderlegbar als richtig zu gelten, kann nicht gefolgt werden. Die genannten Regelungen betreffen die Teilbeschau, den Zollbefund und die Rechtswirkungen der Überprüfung.

Es wird zwar in Art. 71 Abs. 2 ZK normiert, dass die in der Anmeldung enthaltenen Angaben dem weiteren Verfahren zugrunde zu legen sind. Diese gesetzliche Fiktion gilt aber selbstverständlich dann nicht, wenn sich die Angaben in der Zollanmeldung im Nachhinein als objektiv unrichtig herausstellen (*Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 71 Rz. 9).

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen einer Beschau zwar allfällige Unrichtigkeiten der erklärten Warenbeschaffenheit oder Menge wahrgenommen werden können, dass das einschreitende Zollorgan dabei aber in aller Regel nicht erkennen wird können, wenn - wie in den vorliegenden Fällen - das in der jeweiligen Faktura dargestellte Rechtsgeschäft tatsächlich nicht besteht und die darin angeführten Werte alleine aus diesem Grund als Transaktionswert nicht in Betracht kommen. Die vom Bf vermeinte Bindungswirkung an die Zollwertangaben in den Zollanmeldungen besteht daher nicht.

Wenn das Zollamt Beweisanträge des Bf, die er als für die Zollwertermittlung maßgeblich - weil ihn entlastend - erachtet hat, die jedoch zur Zollwertermittlung nicht herangezogen werden dürfen, nicht beachtet hat oder wie vom Bf dargetan, Verwertungserlöse bzw. diesbezügliche entlastende Beweismittel und diesbezügliche Parteivorbringen nicht beachtet hat, weil sie nicht beachtet werden dürfen, kann ihm dies nicht vorgeworfen werden.

Entgegen den Andeutungen des Bf ergibt sich aus der Aktenlage nicht, dass im Streitfall die Zollschuld auch für (von ihm nicht bezeichnete) Personen in anderen Mitgliedsländern der Europäischen Union entstanden ist, geht es im Gegenstand doch um die Lieferung von Waren nach Ungarn. Selbst wenn dies der Fall wäre, so würde dies nichts an der Tatsache ändern, dass der Bf gemäß den diesbezüglichen Feststellungen in der gegenständlichen Entscheidung zu Recht als Zollschuldner herangezogen wurde.

Gegen seine Inanspruchnahme als Zollschuldner wendet der Bf auch noch ein, es lägen Scheingeschäfte vor.

Dem ist entgegen zu halten, dass solche Scheinrechnungen einerseits zum Ergebnis führen, dass die den Rechnungen zu entnehmenden Preise zur Zollwertermittlung nicht herangezogen werden können, ihre Bedeutung somit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen haben. Zum anderen spielen sie bei der Frage eine Rolle, ob eine Person Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabs. ZK iVm § 71 ZollR-DG geworden ist, weil er falsche Angaben geliefert hat.

Sie lassen aber insgesamt die Existenz der tatsächlich angemeldeten, in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren und die für diese Waren abgegebenen Anmeldungen unberührt, zumal der VwGH in aller Deutlichkeit ausgeführt hat, dass der Tatbestand der Entstehung der Zollschuld nach Art. 201 ZK in der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr besteht und vom Bestehen von Rechtsgeschäften über die Waren unabhängig ist (VwGH 20.11.2014, 13/16/0041).

10.) Zur Mengenproblematik:

Im Hinblick auf die insgesamt 17 Anmeldungen ist festzuhalten, dass die Vorschreibung einer Zollschuld in allen Fällen grundsätzlich nicht der Mengenproblematik, sondern einer wertzollrechtlichen Beurteilung geschuldet ist. Eingangsabgaben zu Mehrmengen wurden vom Zollamt nur dann erhoben, wenn - durch beispielsweise vom Zollamt beschlagnahmte Unterlagen - erwiesen war, dass sich über die angemeldeten Mengen hinausgehend tatsächlich noch Mehrmengen in den Containern befunden haben.

#### 11.) Zur Ermessensübung:

Bei einer Zollanmeldungen mit indirekter Vertretung besteht gemäß Art. 213 ZK iVm Art. 201 Abs. 3 erster und zweiter Unterabs. ZK ein Gesamtschuldverhältnis zwischen dem Anmelder, der vertretenen Person und der Person, die 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 im EU-Recht nicht definiert (*Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 213, Rz. 2).

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*, BAO<sup>5</sup>, § 6 und die dort zitierte Judikatur).

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (*Witte*, ZK<sup>5</sup>, Art. 213 Rz. 3).

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 berechnete Interessen der Partei und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (VwGH 26.6.2003, 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. Denn ohne seine Mitwirkung wäre die zollschuld begründende Überführung der eingeführten Waren in den freien Verkehr unter den oben beschriebenen Umständen nicht möglich gewesen. Dabei ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass der Bf - wie oben ausgeführt - (nicht nur ihm zurechenbar) gewusst hat oder billigerweise hätte wissen müssen, dass die Zollbehörde über die den Einführen zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte getäuscht wurde.

Unter dem Zweckmäßigkeitsaspekt 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 auf Grund des Gesamtkomplexes und damit der Höhe des Abgabebetrages die Festsetzung der Zollschuld auch in diesem Fall sowohl beim Bf als auch bei den weiteren Gesamtschuldnern geboten.

Es kann daher der Abgabenbehörde weder aus dieser 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 hat. Schließlich ist im Besonderen auch darauf zu achten, dass ein Konkursverfahren betreffend die E mangels Kostendeckung geendet hat.

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

#### 12.) Zu den Strafverfahren gegen Zollbeamte:

Der Bf bringt vor, gegen den Zollbeamten P1 seien aufgrund behaupteter angeblicher Gefälligkeitsbeschauen bei Verzollungen der S, die allgemein in einen Konnex zu M zu bringen seien, strafrechtliche und disziplinarrechtliche Schritte eingeleitet worden. Der Beamte sei mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 3. August 2010, Aktenzeichen: w, zwar wegen Missbrauchs der Amtsgewalt verurteilt worden. Vom Vorwurf der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 und Abs. 2 FinStrG sei jedoch kein Freispruch erfolgt und seitens der Staatsanwaltschaft auch nicht bekämpft worden.

Dem Beweisantrag war nicht zu entsprechen, weil er einerseits mit dem Ungarnkomplex nicht im Konnex steht und weil andererseits offenkundige Tatsachen gemäß § 167 Abs. 2 BAO keines Beweises bedürfen.

Von der begehrten Beweisaufnahme wäre darüber hinaus aber auch noch wegen Unerheblichkeit des Beweisantrages abzusehen gewesen. Finanzstrafrechtliche Freisprüche binden Abgabenbehörden nicht (z.B. VwGH 22.3.2000, 97/13/0173). Dem Vorbringen des Bf lässt sich nicht erschließen, von welcher Relevanz eine Nichtverurteilung bzw. dass keine Freispruch erfolgte im Hinblick auf das zentrale Thema des Zollwertes bei einer Gestellung der Waren am Amtsplatz des zuständigen Zollamtes im elektronischen e-Zoll-Verfahren haben könnte.

#### 13.) Zu den evident falschen Beweismitteln:

Mit dem Hinweis, in die Vorhalte des Zollamtes an die Staatsanwaltschaft Wien hätten evident falsche Beweismittel Eingang genommen, ist für den Bf nichts zu gewinnen, wenn er argumentiert, diese fragwürdigen Ergebnisse würden weitere Ermittlungsergebnisse und diese dann Haftungsbescheide tragen.

Der Bf ist daran zu erinnern, dass er nicht als Haftender herangezogen wurde. Er wurde mit dem an ihn gerichteten angefochtenen Abgabenbescheid zum Zollschuldner bestimmt.

Dass die erwähnten evident falschen Beweismittel den gegenständlichen Abgabenbescheid tragen, darf geradezu ausgeschlossen werden. Der Bf konnte nicht aufzeigen, dass das Gegenteil zutreffen soll.

14.) Zum Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag zu 230000/x/2010/002:

Der Bf hat, um dem BFG die Entscheidungsfindung zu erleichtern, im gegenständlichen Vorlageantrag auf das Vorbringen in der Beschwerde und im Vorlageantrag im erwähnten Akte verwiesen und es auch zum Vorbringen in diesem Rechtsbehelfsverfahren erhoben.

Das BFG hat im Rechtsbehelfsverfahren zur erwähnten Zahl des Zollamtes mit rechtskräftigem Erkenntnis vom 4. November 2016, GZ. RV/y/2015, entschieden. Auf das Erkenntnis darf verwiesen werden.

15.) Zusammenfassung:

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass nach der Aktenlage und insbesondere durch die Ermittlungen und Erhebungen des Zollamtes im Ungarnkomplex und Italienkomplex sowie durch die rechtskräftigen Straf- und Abgabenverfahren von einer Fälschung auch der in den 17 gegenständlichen Zollabfertigungen relevanten Fakturen auszugehen ist. Das BFG erachtet es - sich vor allem orientierend am Beweismaß in Abgabensachen - aus den oben dargestellten Gründen als erwiesen, dass es in allen 17 Fällen zu einer Unterfakturierung gekommen ist.

Mangels Mitwirkung des Zollschuldners erfolgte die Neuberechnung des Zollwertes für die Textilien der Kapitel 61 und 62 der KN zu Recht unter flexibler Anwendung der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK. Basis dieser Zollwertermittlungen waren für das Zollamt die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren - Textilien aus China - die hinsichtlich der stofflichen Beschaffenheit aus zolltarifarischer Sicht mit den verfahrensgegenständlichen Waren vollständig übereinstimmen. Dazu hat das Zollamt - bezogen auf die von der C als Anmelderin jeweils in den Zollanmeldungen bekannt gegebenen Positionen der KN eine Liste erstellt, die für alle in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Positionen den niedrigsten von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Wert ausweist.

Die Neuberechnung des Zollwertes für andere Waren als Textilien und Schuhe erfolgte auf der Basis der im Zuge der Hausdurchsuchungen im Italienkomplex und im Ungarnkomplex vorgefundenen Unterlagen, die insofern eine gewisse Systematik erkennen lassen, als übereinstimmend in allen Fällen der Zollwert um (zumindest) das Dreifache verkürzt wurde.

## **D) Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Die mit dem vorliegenden Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen, insbesondere zur Verletzung des Parteihörs, zur Zuständigkeit des Zollamtes, zur Zollschild, zur Verjährung, zum Verfahren der Ermittlung des Zollwertes, zur Ermittlung des Zollwertes selbst, zur Ermessensübung und zur Abgabenerhöhung sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH und des EuGH geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Graz, am 28. März 2017