



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. NN., vom 27. Juli 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 25. Juni 2010, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

- 1.) Die Höhe der mit Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 24. Juni 2009, GZ.: zZz, vorgenommenen nachträglichen buchmäßigen Erfassung wird wie folgt geändert:

Nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK

	Zoll	Einfuhrumsatzsteuer	Summe
Nachgefordert wurde	9.409.530,58	17.905.209,43	27.314.740,01
Nachzufordern war	2.484.269,22	4.672.776,04	7.157.045,26
Abänderung zu Gunsten des Bf.	6.925.261,36	13.232.433,39	20.157.694,75

- 2.) Der mit der angefochtenen Entscheidung u.a. hinsichtlich des Zollschuldtatbestandes übernommene Spruch des Bescheides des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 24. Juni 2009, GZ.: zZz, wird dahingehend konkretisiert, dass die Zollschuld für den Bf. als direkt bzw. indirekt Vertretenen gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 erster Unterabsatz Zollkodex iVm [§ 2 Abs. 1 ZollIR-DG](#) entstanden ist.

-
- 3.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 24. Juni 2009, GZ.: zZz, des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt kam es gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Bf., zu einer Nachforderung einer Zollschuld. Bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den im Bescheid genannten Zollanmeldungen sei gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) die Eingangsabgabenschuld in folgender Höhe entstanden:

Tatsächlich entstandene Zollschuld

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	14.741.827,90
Zoll (A30)	94,40
Einfuhrumsatzsteuer	28.314.870,15
Summe	43.056.792,45

Buchmäßig erfasst worden sei aber nur ein Teil dieser Eingangsabgaben, also ein geringerer als der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag, nämlich:

Buchmäßig erfasste Zollschuld:

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	5.332.297,32
Zoll (A30)	94,40
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	26.457,77
Einfuhrumsatzsteuer	10.383.202,95
Summe	15.742.052,44

Der Differenzbetrag werde also weiterhin gesetzlich geschuldet und sei gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Bescheid im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 1.550.248,10 fest.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bf. mit Eingabe vom 27. Juli 2009 den Rechtsbehelf der Berufung.

Über diese Berufung entschied das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2010, Zl. 230000/32648/2009/000. Das Zollamt änderte mit diesem Bescheid die Abgabenfestsetzung dahingehend, dass nunmehr Abgaben in der Höhe von insgesamt € 28.650.740,93 (€ 9.324.956,85 an Zoll, € 17.787.611,69 an Einfuhrumsatzsteuer und € 1.538.172,39 an Abgabenerhöhung) zu entrichten seien und wies im Übrigen die Berufung als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 27. Juli 2010.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 12. Dezember 2012, GZ. ZRV/0038-Z1W/12, den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 24. Juni 2009, GZ.. zZz, soweit er die Festsetzung der Abgabenerhöhung in der Höhe von € 1.550.248,10 betrifft, aufgehoben hat.

Die Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Abgabenerhöhung ist daher nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung. Zu prüfen bleibt somit, ob dem Beschwerdeforbringen, wonach die Festsetzung der Zollschuld verfehlt sei, Berechtigung zukommt.

Nach den Bestimmungen des Art. 201 Abs. 1 Buchstabe ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

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

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

Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, die für die „Abgabe“ der Zollanmeldung erforderlichen

Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass die unrichtig waren (Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK).

Die dazu ergangene nationale Regelung bestimmt in [§ 71 ZollR-DG](#), dass nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden entsteht, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Gem. Art. 217 Abs. 1 ZK muss jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabenbetrag - von hier nicht interessierenden Fällen abgesehen - unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

Entsteht eine Zollschuld durch die Annahme der Zollanmeldung einer Ware u.a. zum Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr, so erfolgt gem. Art. 218 Abs. 1 ZK die buchmäßige Erfassung des dieser Zollschuld entsprechenden Betrages unmittelbar nach Berechnung dieses Betrages, spätestens jedoch am zweiten Tag nach dem Tag, an dem die Ware überlassen worden ist. Jedoch kann der Gesamtbetrag der Abgaben auf die Waren, die ein und derselben Person innerhalb eines von den Zollbehörden festgesetzten Zeitraums von höchstens 31 Tagen überlassen worden sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern die Entrichtung dieses Gesamtbetrags gesichert worden ist. Die buchmäßige Erfassung erfolgt innerhalb von fünf Tagen nach Ablauf des betreffenden Zeitraums.

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach Art. 218 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 gem. Art. 220 Abs. 1 ZK innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung).

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt die Einfuhr von aus China und von chinesischen Versendern stammenden Textilien, Schuhen und anderen Waren zu Grunde. Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr dieser Waren erfolgte zwischen 28. September 2007 und 9. Dezember 2008 auf Antrag der SpeditionNNGesmbH (NNGesmbH) bzw. deren Rechtsnachfolgerin (im Folgenden kurz: die Spedition), die in allen betreffenden 1.849

Zollanmeldungen als indirekte bzw. direkte Vertreterin des Warenempfängers eingeschritten ist. Als Empfänger im Feld 8 dieser Zollanmeldungen ist jeweils der Bf. genannt.

Diesen Verzollungen lag eine Vereinbarung zugrunde, wonach der Bf. einwilligte, gegen ein monatliches Honorar in der Höhe von € 2.000,00 in den betreffenden Zollanmeldungen jeweils als Warenempfänger aufzutreten und sich um die Verzollung zu kümmern (siehe Einvernahme des Bf. vom 21. Jänner 2009, zitiert auf Seite 3 des erstinstanzlichen Abgabenbescheides). Tatsächlich hat der Bf. aber nach seinen insofern durchaus glaubwürdigen eigenen Angaben weder Waren aus China bestellt noch Zahlungen nach China geleistet. Die Wirtschaftsgüter waren also nicht für den Bf. bestimmt und seine Nennung als Warenempfänger in den Zollanmeldungen erfolgte daher zu Unrecht. Insgesamt konnte der Bf. durch diese Zu widerhandlungen laut seinen eigenen Angaben Einnahmen in der Höhe von rund € 50.000,00 lukrieren (siehe Beschwerdeschrift Seite 11, zweiter Absatz).

Im Rahmen der nach diesen Verzollungen durchgeführten Ermittlungen kam das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt zum Schluss, dass alle den oben angeführten Zollabfertigungen zugrunde gelegten Fakturen gefälscht waren und dass eine massive Unterfakturierung vorliegt und erließ den o.a. Nachforderungsbescheid vom 24. Juni 2009. Der Begründung dieses Bescheides ist zu entnehmen, dass dem Bf. zur Last gelegt wird, er habe durch Ausstellung von Scheinrechnungen auf seinen Namen die Rechtsposition des Empfängers eingenommen und sich in jene rechtliche Stellung gesetzt, um im Falle einer Nacherhebung als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden.

Das Zollamt konnte sich dabei auf die eigenen Aussagen des Bf. stützen, der einräumte, dass den Fakturen kein tatsächlicher Zahlungsfluss gegenüberstand. Dazu kommt, dass bei einer in den Räumlichkeiten der FGmbH durchgeführten Hausdurchsuchung zahlreiche Beweismittel (wie Stempel und Blankorechnungen) sichergestellt werden konnten, die darauf hinweisen, dass dort zum Zwecke der Vorlage beim Zollamt im Rahmen der verfahrensgegenständlichen Zollabfertigungen gefälschte Rechnungen hergestellt worden sind. Geschäftsführer dieses vom Zollamt als „Fälscherwerkstatt“ bezeichneten Unternehmens war der Bf.

Zu den einzelnen Einwänden des Bf. wird ausgeführt:

Zum Vorbringen, es läge ein Zustellmangel vor:

Nach [§ 9 Abs. 1 Zustellgesetz](#) können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Der Bf. bemängelt, dass der o.a. Nachforderungsbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 24. Juni 2009 direkt an ihn zugestellt worden ist und meint die Zustellung habe an einen seiner beiden Vertreter, nämlich entweder an Herrn S. oder an die TGesmbH, erfolgen müssen.

Der Begründung der Berufungsvorentscheidung ist dazu zu entnehmen, dass der Bf. in den Abgabenverfahren ausschließlich gegenüber dem Finanzamt Baden Mödling vom 8. April 2009 bis zum 29. September 2009 von der TGmbH vertreten worden sei. Konkret habe diese Vertretung eine Berufung gegen einen Säumniszuschlag und Herabsetzungsantrag der Einkommensteuer 2009 betroffen. Der Bf. räumt in seinem Schreiben vom 27. Juli 2009 (Seite 7, Pkt. 2.2. letzter Absatz) selbst ein, dass das Zollamt von dieser Vertretung keine Kenntnis hatte.

Der Verteidiger des Bf. im Finanzstrafverfahren, Herr S. hat nach eigenen Angaben nie den Anspruch gestellt, den Bf. auch im (Eingangs-) Abgaben- und Zollrechtsbehelfsverfahren zu vertreten und hat dies auch natürlich nicht nach außen dem Zollamt gegenüber geltend gemacht. In seinem Schreiben vom 23. September 2009, hat Herr S. erklärt, dass er den Bf. nur im Finanzstrafverfahren vor dem LG Wien vertrete.

Das Zollamt hat erstmals mit Schreiben vom 27. Juli 2009 (also erst nach Ergehen des o.a. Bescheides vom 24. Juni 2009) Kenntnis davon erlangt, dass der Bf. im Abgabenverfahren vertreten wird und dass auch eine entsprechende Zustellvollmacht besteht. Der Feststellung des Zollamtes, dass vor diesem Einschreiten im vorliegenden Verfahren weder eine Vollmacht des Bf. vorgelegt worden sei, noch sich irgendjemand darauf berufen habe, tritt der Bf. mit keinem Wort entgegen.

Eine einer Behörde in einem bestimmten Verfahren bekannt gegebene Zustellbevollmächtigung wirkt nur in dem betreffenden Verfahren; keineswegs hat sie Bedeutung in einem vor einer anderen Behörde anhängigen anderen Verfahren (VwGH 31.8.2000, [98/16/0310](#) mwN).

Wenn der Bf. meint, das Zollamt hätte vor Zustellung des Erstbescheides einen Vorhalt an ihn richten müssen, in dem auch die Zustellfrage anzusprechen gewesen wäre, versucht er der Behörde eine Verpflichtung aufzuerlegen, die tatsächlich nicht besteht. Denn die Erteilung einer Zustellungsvollmacht hat nach Rechtsprechung und Lehre (vgl. Ritz, BAO⁴, Rz. 17 zu [§ 9 ZustG](#)) zu erfolgen:

- durch Vorlage der Vollmachtsurkunde ([§ 83 Abs. 1 BAO](#))
- mündlich (vgl. [§ 83 Abs. 3 BAO](#)) oder
- durch Berufung auf die Vollmacht

Es ist daher entgegen der Ansicht des Bf. nicht gefordert, dass die Behörde von sich aus im Hinblick auf eine allfällige Zustellungsvollmacht die Initiative ergreift. Hier ist vielmehr die Partei selbst bzw. deren Vertreter gefordert. Dies ist nach der Aktenlage im vorliegenden Verfahren nicht geschehen.

Die am 27. Juni 2009 direkt an den Bf. erfolgte Zustellung des erstinstanzlichen Abgabenbescheides erfolgte daher frei von der vom Bf. behaupteten Rechtswidrigkeit.

Zur behaupteten Unzuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz:

Der Bf. behauptet, das von ihm als „Zollamt Niederösterreich“ bezeichnete Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt sei zur Erlassung des Erstbescheides mangels örtlicher Zuständigkeit nicht befugt gewesen.

Diesem Einwand hält das Zollamt die Bestimmungen des [§ 3 Abs. 5 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung](#) entgegen und stellt fest, es sei auf Grund seiner Erhebungen in der Sache erstmals in der Lage gewesen, den Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen.

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes und des EG-Amtshilfegesetzes über Sitz und Amtsbereiche der Zollämter mit allgemeinem Aufgabenkreis, BGBl II 2006/383, in der damals geltenden Fassung wurde u.a. das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt mit Sitz in St. Pölten, in Krems an der Donau und in Wiener Neustadt eingerichtet (siehe § 2 Abs. 1 der Verordnung).

§ 3 Abs. 5 und 6 dieser Verordnung lauten:

(5) Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung von Abgabenbeträgen nach Art. 218 Abs. 3 und Art. 220 Abs. 1 Zollkodex, zur Mitteilung solcher Abgabenbeträge und zur Einhebung wird dem Zollamt übertragen, das erstmals in der Lage ist, den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen.

(6) Die Zuständigkeit zur buchmäßigen Erfassung, Mitteilung und Einhebung von Abgaben und Nebenansprüchen, sowie die Erhebung der Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages wird auf jenes Zollamt übertragen, in dessen Bereich im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen oder den Waren, auf welche diese Abgaben entfallen, gegen den Abgabenschuldner oder auch gegen eine dritte Person nach § 82 Abs. 3 oder § 83 Abs. 3 des Finanzstrafgesetzes ein Finanzstrafverfahren eingeleitet oder von dem nach § 54 Abs. 1 oder [§ 82 Abs. 2 des Finanzstrafgesetzes](#) ein Finanzvergehen angezeigt wird. Dies gilt nicht für Ausfuhrerstattungen nach dem Ausfuhrerstattungsgesetz.

Nach der Aktenlage ließ das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt zum Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ein Schätzungsgericht erstellen. Die Betriebsprüfung/Zoll dieses Zollamtes berechnete auf der Grundlage dieser Schätzwerke in einem sehr aufwändigen und umfangreichen Verfahren (217 Berechnungsblätter) die Eingangsabgaben. Die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt sei gemäß § 3 Abs. 5 der erwähnten Verordnung erstmals in der Lage gewesen, die Abgaben zu berechnen, besteht somit zu Recht. Selbst der Bf. stellt diesen Umstand nicht in Frage. Das genannte Zollamt war daher für die Festsetzung der Abgabenschuld nach der zitierten Norm örtlich und sachlich zuständig.

Daran ändert auch die vom Bf. geltend gemachte Tatsache nichts, dass die strittigen Waren jeweils beim Zollamt Wien zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet worden sind, weil dennoch das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt erstmals in der Lage war den nachzufordernden Abgabenbetrag zu berechnen.

Dazu kommt, dass das St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz am 16. Oktober 2008 iSd § 3 Abs. 6 der Verordnung im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Abgabenansprüchen gemäß [§ 54 Abs. 1 Finanzstrafgesetz](#) der Staatsanwaltschaft Wien ein Finanzvergehen angezeigt hat (siehe Anlassbericht und ergänzende Anzeige zu GZ. ZZZ), sodass die Abgabenbehörde erster Instanz auch aus dieser Sicht zu Recht eingeschritten ist.

Wenn der Bf. meint, die erwähnte Verordnung sei nicht anzuwenden, weil sie mit den unionsrechtlichen Bestimmungen des Art. 215 ZK in Widerspruch steht, verkennt er den Regelungsinhalt der zuletzt genannten Norm, der (im Hinblick auf die Tatsache, dass das Zollgebiet der Gemeinschaft gemäß Art. 3 ZK das Gebiet von 27 Staaten umfasst) vordergründig darauf abzielt, die örtliche Zuständigkeit des **Mitgliedstaats** (und nicht des jeweiligen Zollamtes innerhalb dieses Mitgliedstaates) zu regeln. Besonders deutlich wird dies auch durch die Bestimmungen der Abs. 3 und 4 leg. cit., die beide auf die in dem jeweiligen **Mitgliedstaat** (und nicht etwa auf die bei einer bestimmten Zollstelle) entstandene Zollschuld abstehen.

Auch nach der Rechtsprechung des EuGH kann durch die Bestimmung des Ortes der Entstehung der Zollschuld gemäß Art. 215 ZK festgestellt werden, welcher **Mitgliedstaat** für die Erhebung der Abgaben zuständig ist (siehe EuGH 29.4.2010 [C-230/08](#), Randnr. 104).

Die Bestimmungen des Art. 215 ZK sind daher dahingehend zu verstehen, dass sie zwar den Ort der Entstehung der Zollschuld regeln, es aber den Mitgliedstaaten überlassen, nicht nur nationale Regelungen zur örtlichen und sachlichen Zuständigkeit einzelner Zollämter zur

buchmäßigen Erfassung der Zollschuld festzulegen sondern auch Anordnungen zur Übertragung dieser Zuständigkeiten auf bestimmte Zollämter zu treffen.

Zur Behauptung, des Fehlens einer geschlossenen Sachverhaltsdarstellung:

Die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, stellt ein zentrales Begründungselement eines Bescheides dar. Im angefochtenen Bescheid wird diesem Erfordernis entsprochen, indem das Zollamt auf jenes Geschehen Bezug nimmt, das es (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als gegeben erachtet. Das Zollamt geht demnach davon aus, dass die in den Zollanmeldungen und in den diesen zu Grunde gelegten Rechnungen dokumentierten jeweiligen Kaufverträge nicht zustande gekommen sind (siehe Seite 12 erster Absatz der BVE). Außerdem stellt das Zollamt fest, dass die Spedition in allen Fällen als Vertreterin des Bf. aufgetreten ist. Warum diese Darstellung unvollständig sein soll, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen des Bf.

Der Unabhängige Finanzsenat hat den Bf. mit Vorhalt vom 23. Mai 2012 davon in Kenntnis gesetzt, dass an Sachverhalt davon auszugehen ist, dass die in den erwähnten Zollanmeldungen jeweils abgebildeten Rechtsgeschäfte zwischen ihm als Käufer und den diversen chinesischen Unternehmen als Verkäufer tatsächlich nicht bestanden. In seinem dazu ergangenen Vorhalt vom 6. August 2012 teilte der Bf. dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass er damit großteils einverstanden sei, nicht hingegen mit den daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen.

Wenn der Bf. meint, zu einer Sachverhaltsdarstellung hätte es auch der Auseinandersetzung mit der von ihm ins Spiel gebrachten Problematik der „Scheingeschäfte“ bedurft, ist darauf hinzuweisen, dass diese Frage Gegenstand der rechtlichen Beurteilung (auf die unten näher eingegangen wird) und nicht der Darstellung des Sachverhaltes ist.

Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang aber die Feststellung, dass der Bf. nicht in Abrede stellt, sich in den verfahrensgegenständlichen Fällen gegen Bezahlung als Warenempfänger zur Verfügung gestellt zu haben, obwohl die Waren nie für ihn bestimmt waren und obwohl er diesbezüglich keinerlei Kaufgeschäfte getätigt hatte. Im erwähnten Vorhalt vom 23. Mai 2012 hat der Unabhängige Finanzsenat den Bf. auf das in den Zollanmeldungen jeweils dokumentierte Vertretungsverhältnis hingewiesen und festgestellt, dass der Bf. von der Spedition direkt bzw. indirekt vertreten worden ist. Auch diesem für die Begründung der Zollschuld entscheidenden Umstand tritt der Bf. mit keinem Wort entgegen.

Zur Problematik von Scheingeschäften:

Der Bf. irrt, wenn er meint, der Umstand, dass die o.a. Rechtsgeschäfte tatsächlich nicht bestanden haben, stehe einer Heranziehung seiner Person als Zollschuldner entgegen. Er argumentiert, es verstehe sich von selbst, dass etwas, das nicht existiert (hat) weder unter rechtlich-formaler Anknüpfung ([§ 21 Abs. 2 BAO](#)) noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ([§ 21 Abs. 1 BAO](#)) der Besteuerung zugrunde gelegt werden dürfe.

Dem ist zu entgegnen, dass das Zollrecht hinsichtlich der Eigenschaft als Zollschuldner ausschließlich an die Förmlichkeit der Zollanmeldung anknüpft (EuGH 14.11.2002, [C-251/00](#)).

Nach den Bestimmungen des Art. 201 Abs. 3 ZK wird der Anmelder Zollschuldner. Das ist bei direkter Stellvertretung (der Vertreter handelt im Namen und für Rechnung eines anderen) die Person, in deren Namen die Anmeldung abgegeben worden ist (siehe Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 201 Rz. 6). Bei indirekter Stellvertretung (der Vertreter handelt in eigenem Namen aber für Rechnung eines anderen) ist dies die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben worden ist, also der Vertretene (Art. 201 Abs. 3 UA 1 zweiter Satz ZK).

Nach der bezogenen Norm wird in beiden Fällen das tatsächliche Bestehen eines Vertretungsverhältnisses gefordert. Weder der Aktenlage noch dem Vorbringen des Bf. ist zu entnehmen, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt sein könnte. Eine Vertretung liegt weiters nur dann vor, wenn der Vertreter für Rechnung eines anderen handelt (siehe Art. 5 Abs. 2 ZK).

„Für Rechnung eines anderen“ handelt, wer im Rechtsverkehr für einen anderen, der das wirtschaftliche Risiko trägt, einschreitet. Dies zeigt auch ein Blick auf die englische Sprachfassung dieser Stelle des Zollkodex, welche lautet: „... on behalf of ...“. Das wirksame Handeln des Vertreters hat – dessen Vertretungsmacht unterstellt – sodann zur Folge, dass die Rechtswirkungen unmittelbar in der Person des Vertretenen eintreten (siehe Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 5 Rz. 9ff). Die zitierten Bestimmungen zielen also darauf ab, den Vertreter zu entlasten, der gemäß Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK im Falle der direkten Vertretung nicht zum Zollschuldner wird und im Falle der indirekten Vertretung nur gemeinsam mit dem Vertretenen gesamtschuldnerisch verpflichtet ist (siehe Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 5 Rz. 40f).

Dass der Bf. das wirtschaftliche Risiko für das Einschreiten des Vertreters getragen hat wird u.a. dadurch erkennbar, dass er es war, der als Steuerschuldner die in den 1.849 Mitteilungen des Abgabenbetrages nach Artikel 221 ZK jeweils angeordnete Verpflichtung zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer zu erfüllen hatte und diese Steuer unter der ihm zugeteilten Steuernummer tatsächlich auch entrichtet hat.

Dazu kommt, dass der Bf. nach der Aktenlage über (auf seinen Namen lautende) Einfuhrizenzen verfügte. Diese Einfuhrizenzen waren laut seinen eigenen Angaben (siehe Niederschrift vom 19. Juni 2009 des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz, Seite 6 unten) der Grund dafür, dass in den Zollanmeldungen nur er selbst und nicht etwa die FGmbH als Empfänger aufscheinen konnte. Da nach den Bestimmungen des Art. 64 Abs. 1 ZK nur die Personen Zollanmeldungen abgeben dürfen, die in der Lage sind, alle einschlägigen Unterlagen vorzulegen, zu denen etwa auch gültige und auf den Empfänger lautende Einfuhrgenehmigungen zählen, ist auch aus dieser Sicht als erwiesen anzusehen, dass die Spedition für niemanden anderen als den Bf. eingeschritten ist, diesen also im Zollverfahren gemäß Art. 5 ZK vertreten hat. Die gewählte Form der Vertretung war auch deshalb notwendig, weil der Bf. andernfalls der von ihm übernommenen Verpflichtung nicht entsprechen hätte können, sich um die Verzollung der eingeführten Waren zu kümmern.

Nach ständiger Rechtsprechung bleibt die Tatsache, dass der Anmelder in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt hat, die die Erhebung von Zöllen verhinderte, die er ohne diese Unregelmäßigkeit hätte entrichten müssen, ohne Einfluss auf seine Eigenschaft als Zollschuldner, die ausschließlich auf den Rechtswirkungen beruht, die an die Förmlichkeit der Anmeldung geknüpft sind (EuGH 14.11.2002, [C-251/00](#), Randnr. 33).

Der Bf. kann daher mit seiner (im Übrigen unglaubwürdigen) Behauptung nichts gewinnen, wonach er von den wahren Hintergründen der Einfuhren keine Kenntnis gehabt habe.

Außer Streit steht, dass in allen 1.849 verfahrensgegenständlichen Fällen entsprechend dem Tatbild des Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK einfuhrabgabenpflichtige Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Die betreffenden Zollanmeldungen wurden allesamt vom Zollamt Wien gemäß Art. 201 Abs. 2 ZK angenommen. Das Datum ist der Annahme ist den 217 Berechnungsblättern zu entnehmen, die dem erstinstanzlichen Abgabenbescheid angeschlossen sind (siehe dort Spalte „Datum“). Die Spedition ist in den Zollanmeldungen als indirekte oder direkte Vertreterin des Bf. aufgetreten, der in den einzelnen Zollanmeldungen jeweils als Empfänger genannt ist. Dafür, dass die Spedition ohne Vertretungsmacht gehandelt habe, also das Vertretungsverhältnis bloß vorgetäuscht habe, ergeben sich wie bereits erwähnt keinerlei Anhaltspunkte. Das Einschreiten des Bf. als Warenempfänger, war vielmehr ausdrücklich Bestandteil jener o.a. Vereinbarung, die der Bf. mit den Verantwortlichen der Spedition vor der Verzollung getroffen hat (siehe Seite 3 des erstinstanzlichen Abgabenbescheides).

Damit steht fest, dass das Zollamt bei der abgabenrechtlichen Würdigung zu Recht zum Ergebnis gelangt ist, dass für den Bf. die Zollschuld im Grunde des Art. 201 Abs. 3 ZK entstanden ist.

Entgegen der Ansicht des Bf. ist es im vorliegenden Verfahren nicht zur Besteuerung von Scheingeschäften (nämlich den in den Fakturen dargestellten, aber tatsächlich nicht bestehenden Rechtsgeschäften) gekommen. Gegenstand der nachträglichen buchmäßigen Erfassung war vielmehr die Überführung der in den Zollanmeldungen genannten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr unter den oben geschilderten Rahmenbedingungen und Vertretungsverhältnissen. Dass es zur Einfuhr dieser Waren nicht gekommen sei, behauptet nicht einmal der Bf.

Zum Vorwurf des Einsatzes „geheimer“ Beweismittel:

Im Verfahren in Abgabensachen und im Verwaltungsverfahren - anders als im gerichtlichen Strafverfahren und im Streitverfahren vor den Zivilgerichten - gilt der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nicht. Die Abgabenbehörde kann auch Aussagen vor Gerichten, vor anderen Verwaltungsbehörden, vor Dienststellen der Polizei und der Gendarmerie, ja auch vor Privatpersonen, etwa vor Rechtsanwälten oder Notaren, als Beweismittel heranziehen (VwGH 10.12.1985, 84/14/007).

Das Zollamt hat in seiner o.a. Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2010 auf das in Rechtskraft erwachsene Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 27. Oktober 2009 hingewiesen, mit dem L. (ein Geschäftspartner des Bf.) der Hinterziehung von Eingangsabgaben verurteilt worden ist. Laut Urteilsbegründung sind die den verfahrensgegenständlichen Eingangsabfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen in den Räumlichkeiten der FGmbH hergestellt und gefälscht worden. Gesellschafter dieser GmbH waren der Bf. und L..

Die Berufungsvorentscheidung enthält auch eine wörtliche Wiedergabe einiger Passagen der kontradiktionsreichen Vernehmung des L.. Dieser sagte aus, dass der Bf. von der Erstellung gefälschter Fakturen Kenntnis erlangt habe, wenngleich er die konkreten Schritte dazu nicht so genau verfolgt habe.

Dem Einwand des Bf., das Zollamt habe mit dem Hinweis auf den Schuldspruch des L. unzulässiger Weise geheimes Beweismaterial zum Einsatz gebracht, kann unter Bezugnahme auf die vorzitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung, der zu entnehmen ist, dass auch Gerichtsakten als Beweismittel geeignet sind, nicht gefolgt werden.

Der Bf. kann auch nicht erfolgreich damit argumentieren, das Zollamt habe mit dem Hinweis auf das Urteil gegen das Überraschungsverbot verstoßen, zumal er – in Übereinstimmung mit dem insofern wesentlichen Inhalt der Aussagen des L. – selbst einräumt, entgegen den tatsächlichen Gegebenheiten bei den Verzollungen als Warenempfänger aufgetreten zu sein.

Davon abgesehen sind Mängel des Verfahrens erster Instanz wie etwa die Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör gem. [§ 183 Abs. 4 BAO](#) im Berufungsverfahren sanierbar bzw. durch die Zustellung des erstinstanzlichen Bescheides saniert (VwGH 23.12.1991, [88/17/0010](#)).

Zur Ermittlung des Zollwertes:

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt 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 - wie oben ausgeführt - im vorliegenden Fall alleine deshalb aus, weil sich die von der Zollanmelderin vorgelegten Fakturen als Fälschung erwiesen haben und nach der Aktenlage auch keinerlei sonstige Unterlagen (Rechnungen, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) vorliegen, die geeignet sind, diesen Preis nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Auch der Bf. selbst konnte zu diesem Preis trotz mehrmaliger Aufforderung keinerlei konkreten Angaben machen.

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

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

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

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

Dem Einwand des Bf., die angemeldeten Zollwerte hätten 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, Zollkodex, Kommentar, 5. Auflage, 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 im vorliegenden Fall) das in der 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.

Die Abgabenbehörde erster Instanz orientierte sich bei der Wertermittlung am "Mindestpreisgutachten" des beigezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen F.. Dieses Gutachten soll Mindesteinfuhrpreise nennen, die gerade noch den Gesetzen des Marktes (Angebot und Nachfrage) entsprechen.

Diesem Gutachten kann aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allein deshalb keine Relevanz bei der Zollwertermittlung zukommen, weil der Gutachter den Zollwert offensichtlich u.a. unter der Berücksichtigung von Verkaufspreisen im österreichischen Einzelhandel retrograd ermittelt hat, ohne die konkreten Kalkulationsgrundlagen dieser Unternehmen zu kennen. Dass sich aus einem (wenn auch nur teilweise) darauf basierenden Rechenvorgang, der wohl kaum mit den strengen Vorgaben der in Art. 31 ZK normierten Schlussmethode in Einklang zu bringen ist und den vom Gutachter herangezogenen wenig aussagekräftigen sonstigen Daten verlässliche Angaben über den bei einem Verkauf aus China

zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu zahlenden Preis errechnen lassen, kann ausgeschlossen werden.

Mit den Bestimmungen des Art. 31 Abs. 1 ZK hat der Gesetzgeber den Zollbehörden das Recht eingeräumt, die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen und damit die Möglichkeit geschaffen, selbst dann zu einer objektiven Zollwertermittlung zu kommen, wenn der Beteiligte die Behörden hinsichtlich Wert und Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes völlig im Dunkeln tappen lässt. Der wichtigste Anknüpfungspunkt zur Ermittlung des Zollwertes einer solchen Ware im Falle der Vorlage einer gefälschten Rechnung bleibt dabei die betreffende Position der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze hat der Unabhängige Finanzsenat daher den Zollwert unter flexibler Anwendung der Bestimmungen der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlung sind die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren, also Textilien aus China, die hinsichtlich der stofflichen Beschaffenheit aus zolltarifischer Sicht mit den inkriminierten Waren völlig übereinstimmen. Zu diesem Zweck hat der Unabhängige Finanzsenat bezogen auf die von der Zollanmelderin jeweils in den Zollanmeldungen bekannt gegebenen Positionen der KN eine Aufstellung erstellen lassen, die für alle in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren dieser Positionen den niedrigsten von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Zollwert ausweist.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dem Bf. diese Zollwerte mit Vorhalt vom 23. Mai 2012 zur Kenntnis gebracht. Der Bf. hat dazu mit Stellungnahme vom 6. August 2012 erklärt, die „Berechnung“ des UFS sei schlichtweg nicht nachvollziehbar und zudem wenig aussagekräftig.

Daraufhin hat der Unabhängige Finanzsenat dem Bf. mit Vorhalt vom 26. September 2012 eine Aufstellung samt 175 Berechnungsblättern übermittelt, der die sich aus der Neuberechnung ergebenen Auswirkungen zu entnehmen ist.

Der Bf. hat daraufhin mit Gegenäußerung vom 30. Oktober 2012 eingewandt, er könne mangels näherer Angaben nicht (nicht einmal ansatzweise) beurteilen, wie der Unabhängige Finanzsenat zu diesem Zahlenmaterial gekommen sei.

Aus diesem Grund hat der Unabhängige Finanzsenat die Anberaumung eines Erörterungstermins in Aussicht genommen, um allenfalls noch vorhandenen Unklarheiten im Zusammenhang mit der Zollwertermittlung und der Bemessungsgrundlagen auszuräumen.

Dazu ist es aber nicht mehr gekommen, weil der diesbezüglich kontaktierte Vertreter des Bf. mit Eingabe vom 11. Dezember 2012 seine Einwände zur Berechnung zurück genommen und

die Richtigkeit der Ermittlung des Zollwertes und der Bemessungsgrundlagen laut Vorhalt vom 26. 9. 2012 außer Streit gestellt hat.

Die Festsetzung der Abgabenschuld war daher auf der Grundlage der nach den vorstehenden Ausführungen neu ermittelten Zollwerte wie im Spruch zu ändern.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat bei einigen Waren die in der Zollanmeldung erklärten Zollwerte mangels Vorliegens eines entsprechenden Schätzungsgutachtens akzeptiert.

Hinsichtlich dieser und all jener Wirtschaftsgüter, für die auch der Unabhängige Finanzsenat keine Zollwerte ermitteln konnte, kommt es zu keiner Nachforderung. Dies wird in den beiden letzten Spalten des angeschlossenen Berechnungsblattes mit der Bezeichnung Differenz (DI) dadurch dokumentiert, dass in den Spalten A00 (Zoll) und B00 (Einfuhrumsatzsteuer) jeweils der Wert 0,00 ausgewiesen ist.

Zur subjektiven Tatseite:

Wie bereits oben ausgeführt, wird der Anmelder bzw. der indirekt Vertretene zum Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK. Da es für die Heranziehung des Bf. als Zollschuldner genügt, wenn das in den Zollanmeldungen dokumentierte Vertretungsverhältnis tatsächlich bestanden hat, bleiben seine Einwände, es gäbe kein einziges Beweisergebnis, wonach er vorsätzlich an den unlauteren Praktiken des L. aktiv teilgenommen habe, ohne Relevanz auf das Entstehen der Zollschuld nach der bezogenen Norm. Diesbezügliche subjektive Tatbestandsmerkmale enthalten die zitierten Bestimmungen des Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK nämlich nicht.

Der Bf. hat selbst eingeräumt, dass die Nennung seiner Person als Empfänger in der Zollanmeldung auf eine zwischen ihm und seinen Geschäftspartnern geschlossene Vereinbarung beruht. Dem Bf. ist also insofern Wissen und Wollen vorzuwerfen als er Kenntnis davon hatte, dass die Rechnungen und die Zollanmeldungen zu Unrecht ihn selbst als Empfänger ausgewiesen haben, obwohl er nie Waren bestellt oder erworben hat. Dass die Verzollungen ohne seinen Auftrag durchgeführt worden seien, die Spedition also ohne Vertretungsmacht gehandelt habe, behauptet der Bf. nicht.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach der Aktenlage die den verfahrensgegenständlichen Zollabfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen in den Räumlichkeiten der FGmbH hergestellt und gefälscht wurden. Dass der Bf. als Geschäftsführer dieses Unternehmens keine Kenntnis von diesen Malversationen erlangt haben könnte, schließt der Unabhängige Finanzsenat angesichts der Tatsache aus, dass der Bf. für die buchhalterische Abwicklung der Einfuhrvorgänge zuständig war und laut eigenen Aussagen (siehe Einvernahme vom 21. Jänner 2009) auf Basis der (gefälschten) Eingangsrechnungen

entsprechende Ausgangsrechnungen im Wissen darüber erstellt hat, dass es keinen entsprechenden Zahlungsfluss (von ihm als Käufer bzw. an ihn als Verkäufer) gegeben hat. Es bedarf keiner besonderen kaufmännischen Ausbildung, um erkennen zu können, dass es unzulässig ist, durch Fakturierung von Waren, die man tatsächlich weder bestellt, noch gekauft noch weiterverkauft hat, der Finanz- und Zollverwaltung gegenüber ein Kaufgeschäft vorzutäuschen. Dass dem Bf., der den Beruf eines Buchhalters erlernt hat und der als Kaufmann und Geschäftsführer am Wirtschaftsleben teilnahm, diese Zu widerhandlung nicht bewusst war, ist daher mit Sicherheit auszuschließen. Daran ändert auch nichts, dass er sowohl dem Zollamt als auch seiner Steuerberaterin gegenüber stets versucht hat, sein Einschreiten als bloße Vermittlertätigkeit darzustellen.

Aus all diesen Gründen hat das Zollamt im angefochtenen Bescheid zu Recht festgestellt, dass im Streitfall die Voraussetzungen für die Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben iSd Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK nicht vorliegen. Denn der Bf. hat insofern zwei der in der zitierten Norm geforderten Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt, als er erstens nicht gutgläubig gehandelt und zweitens die Vorschriften über die Zollanmeldung nicht eingehalten hat. Dies schon deshalb, weil er trotz besseren Wissens der Zollbehörde gegenüber als Warenempfänger aufgetreten ist und als solcher auch zu Unrecht im Feld 8 der Zollanmeldungen genannt war.

Zum Vorliegen entlastender Umstände:

Der Bf. meint, das Zollamt habe nicht Be- und Entlastendes mit gleicher Sorgfalt erhoben und berücksichtigt; überzeugende Argumente, die dafür sprechen, dass er nicht zum Zollschuldner geworden ist, vermag er aber nicht aufzuzeigen. Die von ihm in diesem Zusammenhang geäußerte (auf Grund der obigen Feststellungen aber als unglaublich einzustufende) Behauptung, nicht in die kriminellen Machenschaften seiner Geschäftspartner eingeweiht worden zu sein, kann jedenfalls seine Heranziehung als Abgabenschuldner nicht verhindern, zumal es gem. Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK – wie bereits mehrmals festgestellt – auf subjektive Merkmale nicht ankommt.

Auch der Umstand, dass L. im Rahmen eines in Deutschland abgewickelten Zollverfahrens die Unterschrift des Bf. gefälscht haben soll, bleibt ohne Einfluss auf die abgabenrechtliche Würdigung des vorliegenden Rechtsbehelfsverfahrens. Dass L. auch bei den verfahrensgegenständlichen Zollabfertigungen unter missbräuchlicher Verwendung des Namens des Bf. tätig geworden ist, behauptet der Bf. nicht. Der Bf. räumt vielmehr selbst ein, dass er selbst es war, der den Entschluss gefasst hat, als Warenempfänger aufzutreten.

Das Zollamt konnte sich im vorliegenden Abgabenverfahren auf den eindeutig festgestellten Sachverhalt und auf die oben erwähnten Aussagen des Bf. stützen. Es kann daher keine Rede davon sein, dass die Rolle, die der Bf. im Zusammenhang mit den gegenständlichen Zu widerhandlungen gespielt hat, völlig in der Luft hänge.

Auch in den geltend gemachten Behauptungen, der Bf. habe nur einen Bagatellbetrag erhalten (er konnte laut seinen eigenen Angaben für seine Tätigkeit immerhin ein monatliches Einkommen in der Höhe von € 4.500,00 (!) lukrieren) und er habe laut den Aussagen seiner Steuerberaterin nur den „Papierkram“ in Ordnung zu bringen gehabt, sind entgegen seiner Ansicht keine entlastenden Umstände zu erblicken. Denn bei Gesamtbetrachtung zielten sowohl die Aktivitäten des Bf. als nicht protokollierter Einzelunternehmer als auch im Rahmen der FGmbH im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Einfuhren – entsprechend der oben bereits mehrmals angesprochenen Vereinbarung – ausschließlich darauf ab, durch die Abgabe falscher Empfängerangaben die Durchführung der Verzollung in Österreich zu ermöglichen.

Diese Zollabfertigungen führten aber bei der gegebenen Konstellation zwangsläufig zum Entstehen der Zollschuld für den Bf.

Zur Ermessensübung:

Im Beschwerdefall besteht in allen 1.849 Fällen gemäß Artikel 213 ZK iVm Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK ein Gesamtschuldverhältnis zwischen dem Bf. und dem L., der entsprechend dem Tatbild der zuletzt genannten Norm die unrichtigen Angaben geliefert hat. Zusätzlich besteht in jenen wenigen Fällen, in denen die Spedition als indirekte Vertreterin des Bf. eingeschritten ist (also nicht in den 1.703 Fällen der direkten Vertretung laut beiliegender Aufstellung in Anlage 1), ein Gesamtschuldverhältnis mit dieser Spedition nach den Bestimmungen des Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK. 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.

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (Witte, Zollkodex, Kommentar, 5. Auflage, 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 unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem

Begriff "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 Zu widerhandlungen ein wesentlicher Tatbeitrag vorzuwerfen ist. Denn ohne seine Mitwirkung wäre die zollschuldbegründende 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 – wissentlich und willentlich die Zollbehörde über die den Einfuhren zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte getäuscht hat, indem er als Warenempfänger und Käufer aufgetreten ist, obwohl er die Waren weder bestellt, gekauft noch erworben hat. Es ist somit vorrangig dem Handeln des Bf. selbst, der sich damit eine fortlaufende Einnahme sichern wollte, zuzuschreiben, dass er in allen Fällen die Rechtsposition des Vertretenen eingenommen hat und damit als Zollschuldner herangezogen werden kann.

Unter dem Zweckmäßigkeitsspektrum ist zu beachten, dass seitens der Abgabenbehörde vor allem auf die Einbringung bzw. Einbringlichkeit der Abgaben Bedacht zu nehmen ist. Da sich nach der Aktenlage L. nicht mehr in Österreich aufhält und über das Vermögen der Rechtsnachfolgerin der NNGesmbH das Konkursverfahren eröffnet worden ist, erscheint die Einbringlichkeit der Abgabenschuld bei den anderen Gesamtschuldnern zumindest zweifelhaft. Es kann daher auch aus dieser Sicht der Abgabenbehörde kein Ermessensmissbrauch vorgeworfen werden, wenn sie die Zollschuld auch dem Bf. zur Entrichtung vorgeschrieben hat.

Unter Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsspekte ist daher festzustellen, dass der Bf. zu Recht als Zollschuldner herangezogen worden ist.

Zur Frage der Kassation:

Für die Einbringung der Administrativbeschwerde nach [§ 85c ZollR-DG](#), das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen gelten nach [§ 85c Abs. 8 ZollR-DG](#) die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte

erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Der Unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Die bloß kassatorische Erledigung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) soll die Ausnahme darstellen (vgl. VwGH 2.2.2010, [2009/15/0206](#)). Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt.

Dem Vorbringen des Bf., im vorliegenden Fall sei eine kassatorische Erledigung durch den Unabhängigen Finanzsenat geboten, ist zu entgegnen, dass es gerade in Fällen wie dem vorliegenden, in dem sich die Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (hier in Bezug auf die Methode der Schätzung des Zollwertes) wesentlich von jener der Abgabenbehörde erster Instanz unterscheidet, im Sinne einer Beschleunigung des Rechtsbehelfsverfahrens als zweckdienlich erscheint, von der „ausnahmsweisen“ Aufhebung iSd zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung abzusehen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher von der in [§ 289 Abs. 2 BAO](#) normierten Berechtigung Gebrauch gemacht, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern bzw. die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Begründung für die klarstellende Änderung des Spruches des Erstbescheides:

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat zutreffend festgestellt, dass die Zollschuld für den Bf. gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK entstanden ist. Hinsichtlich des Kreises des Zollschuldners ist nach der besagten Norm allerdings zu differenzieren zwischen einerseits Unterabsatz 1 (Zollschuldnerschaft des direkt oder indirekt Vertretenen) und anderseits Unterabsatz 2 (Zollschuldnerschaft jener Person, die die für die Abgaben der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert hat, obwohl sie wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren).

Im Streitfall steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass sich die vom Zollamt vorgenommene Zollschuldfestsetzung auf die zitierten Bestimmungen des Unterabsatzes 1 stützt. Dies wird u.a. daraus ersichtlich, dass im Erstbescheid auf Seite 13 ausschließlich hinsichtlich des L. von einer Zollschuldnerschaft iSd Unterabsatzes 2 gesprochen wird.

Darüber hinaus wird auf die Feststellung im selben Bescheid verwiesen, wonach der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Abfertigungsfällen durch Ausstellung von Scheinrechnungen auf seinen Namen die Rechtsposition des Empfängers eingenommen und sich in jene rechtliche Stellung gesetzt hat, um im Falle einer Nacherhebung als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden. Auch aus dieser Formulierung folgt, dass es sich um eine Zollschuldnerschaft nach Unterabsatz 1 handelt. Wird doch damit nichts anderes zum Ausdruck gebracht, als der (außer Streit stehende) Umstand, dass der Bf. es war, der die Abgabe der Zollanmeldungen veranlasst hat, die ihn als (direkt bzw. indirekt vertretenen) Warenempfänger (und somit als Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK) ausweisen.

Auch aus der Tatsache, dass das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt im Spruch des erstinstanzlichen Bescheides hinsichtlich der zollschuldbegründenden Bestimmungen zwar auf den Artikel 201 Abs. 3 ZK verwiesen hat, die zu Artikel 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK ergangenen nationalen Regelungen des [§ 71 ZollR-DG](#) aber unerwähnt ließ, ergibt sich eindeutig, dass der Bf. als Vertretener zur Zollschuld herangezogen worden ist.

Die im Spruch unter Pkt. 1 vorgenommene Änderung dient daher ausschließlich der Klarstellung.

Zu den Beilagen:

Anlage 1 enthält eine Aufstellung aller wesentlichen Daten der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen. In der Spalte „VERTR-VERH“ wird ersichtlich ob es sich um ein direktes (Code: „DIR“) bzw. um ein indirektes (Code: „IND“) Vertretungsverhältnis gehandelt hat.

Dem Berechnungsblatt (Seite 1 bis 175) sind die nachzuerhebenden Abgabenbeträge je Zollanmeldung zu entnehmen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen:

Anlage 1 (Aufstellung der Daten der Zollanmeldungen, Seite 1 – 139)

Berechnungsblatt (Seite 1 – 175)

Wien, am 10. Jänner 2013