

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, der beisitzenden Richterinnen R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2, im Beisein der Schriftführerin S. in der Beschwerdesache Bfin, Adr, vertreten durch V., Adr1, über die Beschwerde vom 19. März 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 16. Februar 2015, Zahl nnnnnn/nnnnn/2015-1, betreffend Einfuhrabgaben und Abgabenerhöhung, in der Sitzung am 5. Dezember 2018,

zu Recht erkannt:

1.) Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als der Zoll und die Abgabenerhöhung laut den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, welche einen Bestandteil des Spruches dieser Erkenntnisses bildet, neu festgesetzt werden.

Gegenüberstellung:

	Nachforderung bisher	Nachforderung neu	Differenz
Zoll (A00)	€ 36.571,47	€ 31.865,67	€ 4.705,80
Abgabenerhöhung (1ZN)	€ 2.897,65	€ 2.527,01	€ 370,64
Summen:	€ 39.469,12	€ 34.392,68	€ 5.076,44

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. Februar 2015, Zahl nnnnnn/nnnnn/2015-1, teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrabgaben in Höhe von € 36.571,47 betreffend die im Anhang zum Bescheid näher bezeichneten Anmeldungen des Zeitraumes 16. April 2010 bis 11. Dezember 2013 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 2.897,65 fest.

Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass die Beschwerdeführerin einen Versandhandel mit erotischen und pornografischen DVDs und Blu-rays (BD) betreibe. Diese könnten von den Kunden in Österreich über die Homepage des Unternehmens bestellt werden und würden dann direkt vom Auslieferungslager in B. aus an die in Österreich wohnhaften Kunden versendet. Das bei der A-GmbH in B. situierte Lager sei stets mit mehreren Tausend Datenträgern bestückt, welche vorher unter Einschaltung diverser Speditionen in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden seien.

Zum Zeitpunkt der Einfuhr habe noch kein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft vorgelegen. Die Zollwertermittlung nach Art. 29 ZK sei daher nicht möglich. Mangels entsprechender Daten sei zur Ermittlung des Zollwertes die in Art. 31 ZK normierte Schlussmethode anzuwenden. Dabei sei ausgehend von einem Mittelwert von € 24,51 für eine DVD und € 32,34 für eine BD unter Herausrechnung der österreichischen Umsatzsteuer und Abzug der in der Gemeinschaft entstandenen Gemeinkosten ein Zollwert von € 20,00 pro DVD und ein Zollwert von € 25,00 für eine BD anzusetzen gewesen.

Diesem Bescheid ist eine verfahrensleitende Verfügung zur Wahrung des Parteienghört vorausgegangen. In der Stellungnahme vom 11. Februar 2015 brachte die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf das ihrer Meinung nach unionsrechtswidrige Vorgehen des Verwaltungsgerichtshofes und Darstellung des Sachverhaltes im Wesentlichen vor, dass der maßgebliche Preis selbstverständlich nicht der Endverbraucherpreis, sondern jener Preis sei, zu dem die Ware auf dem Markt handelbar sei. Der in den Proformafakturen dargestellte Einkaufspreis sei plausibel. Dies habe offenbar auch die Zollbehörde so gesehen, denn natürlich habe auch diese die Einkaufspreise von erotischen oder pornografischen DVDs gekannt oder hätte diese problemlos auf kurzem Wege ermitteln können. Nach Art. 29 ZK sei der Zollwert der Transaktionswert, in der österreichischen Terminologie also der Einstandspreis der Beschwerdeführerin als Großhändler im Moment des Grenzübertritts der Ware. Der Zollkodex sehe vor, sofern die Zollbehörden aufgrund der vom Anmelder oder auf andere Art beigebrachten Informationen Grund zur Annahme bestehe, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusse, dem Anmelder die Gründe hierfür mitzuteilen und ihm ausreichend Gelegenheit zur Gegenäußerung zu geben. Eine nachträgliche Wiedereröffnung bereits abgeschlossener Zollverfahren scheide prinzipiell aus (Grundsatz der Rechtssicherheit).

Dagegen wurde mit Eingabe vom 19. März 2015 unter Wiederholung der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Februar 2015 fristgerecht Beschwerde erhoben und die Aufhebung des Bescheides beantragt.

Begründend wurde unter Zitierung der Vorbringen im Verfahren, welches einen vorherigen Zeitraum betraf, im Wesentlichen ausgeführt, dass die Antragstellerin nach wie vor davon ausgehe, dass die Waren richtig deklariert worden seien. Jede andere Auslegung des § 29 ZK dahingehend, dass bei einer Zollbemessung nicht der Warenwert für den Wiederverkäufer, sondern der Endpreis für den Letztverbraucher maßgeblich sein solle, halte die Antragstellerin weiterhin für denkmöglich.

Weiters regte die Beschwerdeführerin an, folgende Frage zur Vorabentscheidung dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen:

" Ist bei Fehlen eines konkreten Zahlungsflusses bei der Einfuhr der Zollbemessung jener Wert zugrunde zu legen, den die Ware beim Grenzübertritt in die Europäische Union für den Großhändler hat ("Wiederbeschaffungswert en gros") oder der Wert der Ware beim Verkauf an den Letztverbraucher, also der Endpreis, und zwar auch dann, wenn der Endverkaufspreis zum Zeitpunkt des Grenzübertritts der Ware noch gar nicht fixiert ist und die Ware nach ihrer Verbringung in die Europäische Union noch eine Bearbeitung und Versendung erfährt?"

Außerdem wurde vorgebracht, dass die vermeintlichen Ansprüche zumindest teilweise verjährt seien. Nach Art. 221 Abs. 3 ZK dürfe eine Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Der angefochtene Bescheid behaupte willkürlich eine zehnjährige Verjährungsfrist, weil ein *"vor einem Gericht zu bestrafendes vorsätzliches Finanzvergehen vorliege"* Es liege aber weder eine Strafanzeige noch ein Verfahren vor. Die Beschwerdeführerin habe weder vorsätzlich unrichtig deklariert, noch sei der behauptete strafbestimmende Wertbetrag von EUR 460.065,95 anwendbar. Der angefochtene Bescheid begründe diesen Wertbetrag auch nicht.

Das Zollamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. März 2015 als unbegründet ab und verwies begründend auf den Bescheid sowie auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 27. November 2013 zu GZ. ZRV/0026-Z2L/11.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 8. Mai 2015 der Vorlageantrag eingebracht.

Die mündliche Verhandlung am 6. September 2018, in der die bestehende Rechtslage ausführlich behandelt wurde, wurde vertagt, um der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, die im Zollgebiet angefallenen Kosten konkret darzulegen.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 7. November 2018 wurde im Wesentlichen nochmals vorgebracht, dass der Zollwert unabhängig davon, ob die Beschwerdeführerin die Ware vorsortiert in ihr Auslieferungslager bei der A-GmbH liefere oder die A-GmbH dieselbe Ware aus den Vereinigten Staaten direkt kaufe, der gleiche Wert sein müsse. Maßgeblich sei danach der Einstandspreis, also der Wert der Ware wie sie in der Schweiz ankomme. Alle in der Schweiz erbrachten Leistungen würden den Wert nicht mehr erhöhen. Nach dieser Methode sei der Zollwert genau jener Preis, zu dem die A-GmbH die Waren in den USA als Unternehmen in den gleichen Mengen kaufen könnte. Es wäre Angelegenheit des Zollamtes, darzustellen, warum die von der Beschwerdeführerin eingeschätzten Preise unvertretbar seien und daher eines genaueren Nachweises bedürften. Alternativ käme eine Schätzung durch einen Sachverständigen in Betracht. Dieses Ergebnis widerspreche auch nicht den Anforderungen des Zollkodex oder der hierzu ergangenen Rechtsprechung. Der Zollkodex gehe einheitlich davon aus, dass allenfalls Beträge zum reinen Einkaufspreis hinzuzuzählen sein können, niemals aber der Endverbraucherpreis maßgeblich sein könne. Sollte der Transaktionswert nicht maßgeblich

sein, dass wäre der Transaktionswert in gleicher Waren heranzuziehen. Dieser Wert sei vereinfacht gesagt, der Wert, den die A-GmbH zu bezahlen hätte, wenn sie die Waren in den USA auf gleiche Art und Weise und in gleicher Menge gekauft hätte. Auf die Aufforderung, die konkrete Höhe der Zahlungen für den Versand an die Endkunden im Zollgebiet bekanntzugeben, wurde in der Stellungnahme nicht eingegangen.

Mit Eingabe vom 30. November 2018 wurde der Vertreterwechsel bekanntgegeben und gleichzeitig der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Die für den 5. Dezember 2018 anberaumte Fortsetzung der mündlichen Verhandlung wurde daraufhin wieder abberaumt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, eine in X ansässige Aktiengesellschaft, welche sich mit dem Handel von Software aller Art und Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen sowie Entwicklung von Lösungen im Telekommunikationsbereich beschäftigt, betreibt einen Versandhandel mit erotischen und pornografischen DVDs und BDs. Diese Datenträger können über die Homepage des Unternehmens bestellt werden. Die Lieferung erfolgt nicht direkt aus der Schweiz, sondern aus einem Auslieferungslager der Beschwerdeführerin in B., wobei die Verpackung und den Versand durch Beschäftigte der am selben Standort tätigen A-GmbH, vorgenommen wurde. Dem genannten Unternehmen wurde dabei ein Entgelt in Höhe zwischen € 1,10 und € 2,10 pro versendeten Datenträger bezahlt.

Das Lager in B. ist stets mit mehreren tausend Datenträgern bestückt, welche über Auftrag der Beschwerdeführerin über das Zollamt Feldkirch Wolfurt durch eine Spedition als Anmelder in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden. Der jeweiligen Zollanmeldung liegt eine Rechnung zu Grunde, in der neben Anzahl und Ursprung der mit "DVD-Film" beschriebenen Ware auch deren Preis je Einheit mit CHF 7,50 (entspricht etwa € 5) für aus den USA stammenden DVDs aufscheint. In der jeweiligen Zollanmeldung wird durch Angabe des Codes "1" im Feld 43 (Bewertungsmethode) ausdrücklich erklärt, dass es sich bei dem im Feld 22 (*"Währung und in Rechnung gestellter Gesamtbetrag"*) bzw. in Feld 42 (*"Artikelpreis"*) erklärten Betrag um den Transaktionswert der eingeführten Ware iSd Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex handle.

Im Zeitraum 16. April 2010 bis 11. Dezember 2013 wurden insgesamt 73.866 DVDs und 1.284 Stück BDs eingeführt.

Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung:

Im Hinblick auf die Zollschuldentstehungszeitpunkte im Zeitraum 16. April 2010 bis 11. Dezember 2013 ist im Beschwerdefall noch die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992 (Zollkodex - ZK) anzuwenden. Die Anwendung der Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des

Zollkodex der Gemeinschaft, ABIEG Nr. L 145/1 vom 23. April 2008 (Modernisierter Zollkodex – MZK) kommt entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin bezüglich der hier anzuwendenden Bestimmungen nicht in Betracht, weil diesbezüglich die Verordnung nicht wirksam geworden ist.

Artikel 29 ZK lautet:

"Artikel 29

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

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

- durch das Gesetz oder von den Behörden in der Gemeinschaft auferlegt oder gefordert werden;*
- das Gebiet abgrenzen, innerhalb dessen die Waren weiterverkauft werden können;*
- sich auf den Wert der Waren nicht wesentlich auswirken;*

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

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

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

(2) a) Bei der Feststellung, ob der Transaktionswert im Sinne des Absatzes 1 anerkannt werden kann, ist die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer allein kein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen. Falls notwendig, sind die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen und ist der Transaktionswert anzuerkennen, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat. Sofern Zollbehörden jedoch aufgrund der vom Anmelder oder auf andere Art beigebrachten Informationen Grund zu der Annahme haben, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, teilen sie dem Anmelder ihre Gründe mit und geben ihm ausreichende Gelegenheit zur Gegenäußerung. Auf Antrag des Anmelders sind ihm die Gründe schriftlich mitzuteilen.

b) Bei einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen wird der Transaktionswert anerkannt und werden die Waren nach Absatz 1 bewertet, wenn der Anmelder darlegt, dass dieser Wert einem der nachstehenden in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt bestehenden Werte sehr nahe kommt:

- i) dem Transaktionswert bei Verkäufen gleicher oder gleichartiger Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft zwischen in keinem besonderen Fall verbundenen Käufern und Verkäufern;
- ii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe c) festgesetzt worden ist;
- iii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d) festgesetzt worden ist.

Bei der Anwendung der vorstehenden Vergleiche sind dargelegte Unterschiede bezüglich der Handelsstufe, der Menge, der in Artikel 32 aufgeführten Elemente sowie der Kosten, die der Verkäufer bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer, nicht aber bei solchen an verbundene Käufer trägt, zu berücksichtigen.

c) Die unter Buchstabe b) aufgeführten Vergleiche sind auf Antrag des Anmelders durchzuführen und dienen nur zu Vergleichszwecken. Alternative Transaktionswerte dürfen nach Buchstabe b) nicht festgesetzt werden.

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

b) Vom Käufer für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren werden abgesehen von denjenigen, für die nach Artikel 32 eine Berichtigung vorgenommen wird, nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen, selbst wenn sie als für den Verkäufer von Vorteil angesehen werden können oder wenn sie nach Absprache mit ihm erfolgt sind; die Kosten solcher Tätigkeiten werden daher bei der Ermittlung des Zollwerts dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht zugeschlagen."

Art. 30 ZK lautet:

"Artikel 30

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

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

- a) der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;
 - b) der Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd zu demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;
 - c) der Wert auf der Grundlage des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind;
 - d) der errechnete Wert, bestehend aus der Summe folgender Elemente:
 Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen;
 Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft angesetzt wird;
 Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e).
- (3) Die zusätzlichen Voraussetzungen und Einzelheiten der Durchführung zu Absatz 2 werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt."

Art. 31 ZK lautet:

"Artikel 31

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

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

des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994

sowie

der Vorschriften dieses Kapitels.

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

- a) den Verkaufspreis in der Gemeinschaft von Waren, die in der Gemeinschaft hergestellt worden sind;
- b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist;
- c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland;

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

Art. 78 ZK lautet:

"Artikel 78

(1) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

(2) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

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

Artikel 201 ZK lautet:

"Artikel 201

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird oder

b) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben übergeführt wird.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

(3) Zolls Schuldner ist der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zolls Schuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften

auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren."

Art. 220 Abs. 1 lautet:

"(1) Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Artikeln 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 Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden."

Art. 221 Abs. 3 und 4 ZK lautet:

"(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

(4) Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen."

§ 74 Abs. 2 ZollR-DG in der hier ebenso noch anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. Nr.163/2015, lautet:

"(2) Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehen begangen wurde."

Gemäß Art. 78 Abs. 1 ZK können die Zollbehörden auch nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen. Dass die Zollbehörde schon eine Prüfung anhand der Unterlagen bzw. auch eine Zollbeschau durchgeführt hat, schließt eine nochmalige Prüfung nicht aus (vgl. EUGH 5.12.2002, "Overland Footwear Ltd" C-379/00, EU:C:2002:723). Nach Art. 78 Abs. 3 ZK treffen die Zollbehörden, wenn eine nachträgliche Prüfung ergibt, dass bei der Anwendung einer Vorschrift des Zollkodex von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln, somit auch unerhobene Einfuhrabgaben nachzuerheben (Art. 220 ZK).

Nach Art. 29 ZK ist der der Zollwert eingeführter Waren vorrangig der Transaktionswert. Dies ist der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union

tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, soweit die in diesem Artikel unter Buchst. a) bis d) genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

Grundsätzlich ist daher Voraussetzung für die Anwendung der Transaktionswertmethode nach Art. 29 ZK, dass ein Verkauf bzw. ein Kaufgeschäft zwischen einem Verkäufer und einem Käufer vorliegt.

Die Verbringung einer Ware zur eigenen Verfügung in ein Auslieferungslager erfüllt diese Voraussetzung nicht, da es sich bei einem Auslieferungslager um einen rechtlich unselbstständigen Teil eines Unternehmens handelt und zwischen einzelnen Teilen eines Unternehmens keine Rechtsgeschäfte getätigt werden können. Die Regelungen betreffend die Verbundenheit scheiden aus, weil die in Art. 143 ZK-DVO angeführten Voraussetzungen einer Verbundenheit nicht entsprochen wird. Der Hinweis auf das Verfahren nach Art. 181a ZK-DVO geht ins Leere.

Der Transaktionswert ist kein üblicher Wettbewerbspreis, dh kein Preis mit allgemeiner Gültigkeit gegenüber jedem beliebigen Käufer. Der Transaktionswert ist vielmehr grundsätzlich der tatsächliche Preis im konkreten Einfuhrfall. Es geht nicht darum, ob der angemeldete Preis auch dem üblicherweise für eine Ware der betreffenden Art zu zahlenden Preis entspricht (vgl. *Müller-Eiselt/Vonderbank*, EG-Zollrecht, Fach 4229 Rz. 22f).

Die Beschwerdeführerin übersieht bei ihren Ausführungen außerdem, dass ein gezahlter oder zu zahlender Preis für einen "*Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet*" vorliegen muss. Das Zollgebiet der Schweiz ist nicht Teil des Zollgebietes der Union. Der gezahlte Preis zur Ausfuhr in die Schweiz kann daher schon aus diesem Grund nicht einen Transaktionswert im Sinne des Art. 29 ZK darstellen.

Der von der Beschwerdeführerin vertretene Standpunkt, dass für die Bemessung des Zolles allein der Einstandspreis, mit dem die Waren in den USA erworben und in die Schweiz ausgeführt worden sind, in Betracht komme, kann daher nicht gefolgt werden.

Mangels Vorliegens eines Preises aus einem Verkauf zur Ausfuhr in die Gemeinschaft (Union) ist nach ausdrücklicher Anordnung des Art. 30 ZK die Zollwertermittlung nach einer der Folgemethoden vorzunehmen, wobei die entsprechende Reihenfolge zu beachten ist.

Die Ermittlung des Zollwertes auf der Grundlage des Transaktionswertes gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt werden, scheidet aus, da weder dem Zollamt ein derartiger Transaktionswert bekannt ist, noch von der Beschwerdeführerin ein solcher Transaktionswert durch Vorlage entsprechender Zollanmeldungen bekannt gegeben worden ist.

Transaktionswerte gleicher Waren können nur Zollwerte sein, die unter Anwendung von Art. 29 ZK festgestellt wurden. Nicht herangezogen werden können Preise, die allenfalls ein im Zollgebiet ansässiges Unternehmen bei einem Direktimport vielleicht zahlen hätte müssen. Im Übrigen tritt die Beschwerdeführerin in den konkreten Fällen als Einzelhänd-

lerin auf, der die Datenträger an die Letztverbraucher nicht direkt aus der Schweiz versendet sondern den Vertriebsweg so gestaltet, dass er potentiell nachgefragte Waren vorher in sein Auslieferungslager ins Zollgebiet verbringt und von dort aus an die einzelnen Kunden versendet.

Soweit die Beschwerdeführerin die Verteilung der Beweislast anspricht, ist darauf hinzuweisen, dass in den Fällen, in denen der Zollwert nach einer anderen Methode als der des Art. 29 ZK ermittelt werden muss, der Zollwertanmelder die für die Zollwertermittlung erforderlichen Angaben zu machen und entsprechende Unterlagen vorzulegen hat (Art. 178 Abs. 3 ZK-DVO). Dem von der Beschwerdeführerin wiederholt in Spiel gebrachte und schon längst aufgehobene § 3a Nahversorgungsgesetz kommt im Bereich der Feststellung des Zollwertes keine Bedeutung zu.

Die obigen Ausführungen gelten gleichermaßen auch für die Ermittlung des Zollwertes anhand gleichartiger Waren.

Die nächste in der vom Zollkodex vorgegebenen Reihenfolge zu prüfende Methode ist die deduktive Methode (auch als retrograde Methode oder Subtraktionsmethode bezeichnet) des Art. 30 Abs. 2 Buchst. c ZK. Diese Methode geht von einem Verkaufspreis in der Union aus, von dem bestimmte Bestandteile abgezogen werden, wobei als Ausgangspreis der Verkauf auf der ersten Handelsstufe heranzuziehen ist (Art. 152 Abs. 3 ZK-DVO). Der Weiterverkauf hat innerhalb eines bestimmten Zeitraums (max. 90 Tage nach der Einfuhr) zu erfolgen und die Methode muss technisch durchführbar (anwendbar) sein.

Diese Methode wäre im Beschwerdefall grundsätzlich zur Zollwertermittlung geeignet, scheitert aber angesichts der hohen Anzahl der im maßgeblichen Zeitraum vom Auslieferungslager in B. aus versendeten Datenträger, deren Verkaufspreise genau erhoben werden müssten, und der entsprechenden Zuordnung zu den bezug habenden Einfuhren. Die Methode des Art. 30 Abs. 2 Buchst. d ZK (errechneter Wert) scheitert - abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin nicht die Herstellerin der Waren ist - am Fehlen der hierzu erforderlichen Unterlagen und Informationen und scheidet daher ebenfalls aus.

Somit verbleibt für die Ermittlung des Zollwertes die sogenannte Schlussmethode, die eine flexible Anwendung der oben genannten Methoden ermöglicht. Da die Methoden der Buchst. a) und b) des Art. 30 Abs. 2 ZK ausscheiden, ist es nicht zu beanstanden, dass das Zollamt die deduktive Methode entsprechend flexibel angewendet als Grundlage zur Ermittlung des Zollwertes nach der Schlussmethode genommen hat, wobei der Ausgangswert als Mittelwert anhand einer exemplarisch herangezogenen Rechnung unter Heranziehung der auf der Homepage der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Verkaufspreise ermittelt wurde.

Allerdings sind nach Ansicht des entscheidenden Senats die in Abzug gebrachten € 0,43 pro DVD für die im Zollgebiet angefallenen Kosten unter Berücksichtigung des dem Dienstleister (A-GmbH) bezahlten Entgelts als zu gering anzusehen. Laut Einvernahme des Inhabers betrug das Entgelt je nach Anzahl der Bestellungen zwischen € 1,10 bis € 2,10. Mangels konkreter Angaben seitens der Beschwerdeführerin war dieser Posten mit

einem Durchschnittswert von € 1,60 zu schätzen. Hinzu kommt, dass auch der Zoll (3,5%) bei der Berechnung des Zollwertes zu berücksichtigen und somit herauszurechnen ist.

Für eine DVD ergibt sich ausgehend von dem vom Zollamt ermittelten mittleren Bruttoverkaufspreis in Höhe von € 24,51 nach Herausrechnung der Umsatzsteuer von 20 % ein mittlerer Nettoverkaufspreis von € 20,42 und nach Abzug der durchschnittlichen Kosten von € 1,60 und des Zolles von 3,5% ein Zollwert von € 18,19 ($€ 24,51 - € 4,09 \text{ (USt)} - € 1,60 \text{ (Kosten)} - € 0,64 \text{ (Zoll)} = € 18,19$). Für eine BD ergibt sich ausgehend von einem mittleren Bruttoverkaufspreis von € 32,24 ein Zollwert von € 24,41 ($€ 32,24 - € 5,37 \text{ (USt)} - € 1,60 \text{ (Kosten)} - € 0,85 \text{ (Zoll)} = € 24,41$).

Die Rechnung an die jeweiligen Kunden wird von der Beschwerdeführerin mit Sitz in X ausgestellt. Für das Lager entsteht kein Gewinn, sodass ein solcher auch nicht in Abzug gebracht werden kann. Es dürfen in einem solchen Fall auch nicht der Gewinn und die Gemeinkosten der schweizerischen Hauptniederlassung in Abzug gebracht werden, da man ansonsten auf den Selbstkostenpreis zurückrechnen würde, der jedoch nicht die Grundlage für eine Zollwertermittlung sein kann. In einem solchen Fall kann nur das für die Dienstleistung bei dem in Österreich gelegenen Auslieferungslager gezahlten Entgelt abgezogen werden. (vgl. *Müller-Eiselt/Vonderbank*, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz 199, in diesem Sinne auch BFH 1.7.2009, VII B 151/08).

Die von der Beschwerdeführerin angeregte Frage, welche dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt werden solle, stellt sich im gegenständlichen Verfahren nicht. Aus den zollrechtlichen Bestimmungen über den Zollwert ergibt sich zweifelsfrei, dass in den Fällen, in denen kein Transaktionswert im Sinne des Art. 29 ZK vorliegt, die sogenannten Folgemethoden anzuwenden sind und bei Nichtvorliegen der entsprechenden Daten die Schlussmethode des Art 31 ZK zu Anwendung gelangt. Die deduktive Methode sieht ausdrücklich einen Verkaufspreis in der Union als Ausgangsbasis für die Berechnung des Zollwertes vor. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass dies denkunmöglich sei, ist damit widerlegt. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin finden keine Deckung in den anzuwendenden zollwertrechtlichen Bestimmungen des Zollkodex. Die deduktive Methode kann daher auch im Rahmen der Schlussmethode entsprechend flexibel angewendet werden.

Gemäß Art. 221 Abs. 4 ZK kann die Mitteilung eines nachzuerhebenden Betrages unter den Voraussetzungen des geltenden Rechts nach Ablauf der in Abs. 3 leg. cit. normierten Dreijahresfrist erfolgen, wenn die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden ist, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war.

Nach § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der Fassung des BGBl. I Nr. 61/2001 beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Die Feststellung der strafbaren Handlung obliegt den Zollbehörden. Es ist insoweit weder die Einleitung eines Strafverfahrens noch eine Verurteilung erforderlich (vgl. EuGH

18.12.2007, "ZF Zefeser" Rs. C-62/06, EU:C:2007:811 Rn 25f). Die strafbare Handlung muss auch nicht von der zur Zahlung in Anspruch genommenen Person begangen worden sein (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Die Zollanmeldungen, hinsichtlich welcher mit dem angefochtenen Bescheid vom 16. Februar 2015 die Einfuhrabgaben nacherhoben wurden, sind im Zeitraum zwischen 16. April 2010 und 11. Dezember 2013 angenommen worden und liegen damit innerhalb der zehnjährigen Verjährungsfrist.

Die Entstehung der Eingangsabgabenschuld steht im Zusammenhang mit einem vor einem Gericht (§ 53 Abs. 2 FinStrG) zu verfolgenden Finanzvergehen. Die Beschwerdeführerin bzw. die für sie verantwortlich handelnde Person hat der für sie als (indirekter) Vertreter einschreitenden Spedition die Unterlagen ("Rechnungen") geliefert, die zur unrichtigen, betragsmäßig zu geringen Festsetzung des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer geführt haben, obwohl sie gewusst hat, dass kein Verkauf der Ware vorliegt und deshalb für die in Rede stehenden Einfuhren keine Handelsrechnungen ausgestellt werden hätten dürfen bzw. dass kein Verkauf zur Ausfuhr in die Gemeinschaft (Union) und somit auch kein Transaktionswert im Sinne des Art. 29 ZK vorliegt. Sie hat auch nicht auf andere Weise auf den Umstand hingewiesen, dass in den Rechnungen keine Transaktionswerte im Sinn des Art. 29 ZK ausgewiesen sind. Im Gegenteil, im Feld 24 "Art des Geschäfts" der jeweiligen Anmeldung wurde tatsachenwidrig "11" für " *Endgültiger Verkauf/Kauf*" und im Feld 43 "B.M.Code" (Bewertungsmethode) der Code "1" für " *Transaktionswert eingeführte Waren*" erklärt. Sie hat daher zumindest billigend in Kauf genommen (bedingter Vorsatz iSd § 8 Abs. 1 FinStrG), dass dadurch Eingangsabgaben verkürzt werden (vgl. VwGH 17.12.1992, 91/16/0133 und 0136). In diesem Zusammenhang ist es auch nicht erforderlich, dass jemand über das für die Beurteilung zollrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist, dass gegenüber dem Zollamt Tatsachen verschwiegen bzw. falsche Erklärungen abgegeben wurden.

Dieses Verhalten entspricht dem Tatbild der Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG, welches aufgrund der Zuständigkeitsbestimmung des § 53 Abs. 2 FinStrG bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 223.579,80 (Zoll: € 31.865,67 und Einfuhrumsatzsteuer € 191.579,80) allein aus dem gegenständlichen Verfahren die dort normierte Grenze von € 50.000,00 überschreitet und deshalb vom Gericht zu ahnden ist. Daraus ergibt sich, dass nicht die dreijährige, sondern die zehnjährige Verjährungsfrist zum Tragen kommt und somit die mit dem bekämpften Bescheid mitgeteilten Zollbeträge noch nicht der Festsetzungsverjährung unterlagen.

Die nach Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entstandenen Einfuhrabgaben sind vom Zollamt zu Recht nach Art. 220 ZK nacherhoben worden.

Entsteht außer in den Fällen des § 108 Abs. 2 ZollR-DG ein Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, ist gemäß § 108 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag ent-

spricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebungen gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre. Die Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG erfolgt analog zur Säumniszinsberechnung (je Säumniszeitraum, der jeweils am 15. eines Kalendermonats beginnt und bis zum 14. des folgenden Monats reicht, auch wenn die Säumnis nicht während des gesamten Zeitraumes bestanden hat). Aufgrund der Neuberechnung der Einfuhrabgaben waren auch die Beträge der jeweiligen Abgabenerhöhung entsprechend anzupassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

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

Zur Erledigung der Beschwerde war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Nichtanwendung der Transaktionswertmethode des Art. 29 ZK und die alternativ anzuwendende Schlussmethode nach Art. 31 ZK ergibt sich aus dem insofern klaren Wortlaut der Bestimmungen. Das Bundesfinanzgericht ist auch nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 4. Jänner 2019