

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch NN., vom 2. Juni 2009 gegen die Berufungsverentscheidung des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 4. Mai 2009, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung entschieden:

1.) Die Festsetzung des nachzufordernden Abgabenbetrages wird wie folgt geändert:

Nachforderung neu

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	27.067,31

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Nachforderung des Zolls eine Abänderung zu Gunsten der Beschwerdeführerin in der Höhe von € 35.383,13. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind der angeschlossenen Aufstellung zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruchs dieser Entscheidung bildet.

2.) Darüber hinaus wird der Spruch der angefochtenen Entscheidung wie folgt geändert: Der Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien vom 22. September 2008, Zl. zzz, wird, soweit er die Abgabenerhöhung nach [§ 108 ZollR-DG](#) betrifft, aufgehoben.

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

Daraus ergibt sich folgende

Gegenüberstellung

	Zoll	Abgabenerhöhung	Summe
Vorgeschrieben wurde	62.450,44	28.944,85	91.395,29
Vorzuschreiben war	27.067,31	0,00	27.067,31
Gutschrift	35.383,13	28.944,85	64.327,98

Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid vom 22. September 2008, GZ. zZz, setzte das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf., folgende Abgaben fest:

Bescheid I:

Mit Bescheid I kam es zu einer Nachforderung einer Zollschuld. Bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den im Bescheid genannten Zollanmeldungen sei für die Bf. 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)	67.565,26

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)	5.114,82

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

Bescheid II:

Mit Bescheid II setzte das Zollamt der Bf. im Grunde des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und [§ 71a ZollR-DG](#) die Einfuhrumsatzsteuer für die verfahrensgegenständlichen Wirtschaftsgüter mit € 126.121,92 fest. Die Bf. habe die im Bescheid genannten Waren in das Zollverfahren der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung – Code 42xx – übergeführt, ohne die hiefür erforderlichen Pflichten zu erfüllen.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 28.944,85 fest (Bescheid I + II).

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Eingabe vom 21. Oktober 2008, ergänzt mit Schriftsatz vom 27. Februar 2009 den Rechtsbehelf der Berufung.

Über diese Berufung entschied das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2009, Zl. zzz. Hinsichtlich des vorgeschriebenen Zolles in der Höhe von € 62.450,44 (Bescheid I) und der daraus resultierenden Abgabenerhöhung in der Höhe von € 9.583,09 wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von € 126.121,92 (Bescheid II) und der daraus resultierenden Abgabenerhöhung von € 19.361,76 gab das Zollamt der Berufung statt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 2. Juni 2009.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

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 Rechtsbehelfsverfahren liegt die Einfuhr von aus China und von chinesischen Versendern stammenden Textilien zu Grunde. Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erfolgte auf Antrag der Bf., die in allen betreffenden 11 Zollanmeldungen als indirekte Vertreterin des Warenempfängers aufgetreten ist. Als Empfänger im Feld 8 dieser Zollanmeldungen ist jeweils die B. Kft. mit Sitz in Ungarn genannt.

Auf Grund konkreter Hinweise auf eine Unterfakturierung bei Textilsendungen mit Ursprung Volksrepublik China ersuchte das Europäische Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF) die Mitgliedstaaten um entsprechende Kontrollen einschlägiger Einfuhren.

Im Zuge der im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Einfuhren durchgeführten diesbezüglichen Ermittlungen kam das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien zum Schluss, dass die im Rahmen der Verzollung vorgelegten Fakturen gefälscht waren und dass die darin ausgewiesenen Rechnungspreise nicht dem Transaktionswert iSd Art. 29 ZK entsprechen.

Dafür, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Fakturen um Fälschungen handelt spricht u.a. die Tatsache, dass zu den Positionen 4, 6, 9 und 11 der angeschlossenen Aufstellung Aussagen des betreffenden chinesischen Unternehmens vorliegen, wonach die Rechnungen nicht echt sind. Es fällt auch auf, dass in allen 11 Einfuhrvorgängen alle betroffenen fünf chinesischen Versenderfirmen laut Rechnungsangabe die selbe Kontonummer haben sollen, was ebenso für die Unrichtigkeit der Rechnungen spricht.

Substantiierte Einwände gegen die Richtigkeit dieser Feststellungen, die in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung ausführlich dokumentiert sind, bringt die Bf. nicht vor.

Eine besondere Bedeutung bei der Frage, ob ein Transaktionswert nach der bezogenen Norm vorliegt, kommt der Aussage der Frau D. zu, die in den vorliegenden Fällen offensichtlich die Verzollungsaufträge erteilt hat. Diese hat im Rahmen ihrer Befragung durch Organe des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz am 13. April 2007 ausgesagt, im Zusammenhang mit der Einfuhr dieser Erzeugnisse stets nur im Auftrag der Firma N. Kft mit Sitz in Budapest gehandelt und für ihre Tätigkeit einen Betrag von ca. € 200,00 je Zollanmeldung erhalten zu haben. Eine ihrer Aufgaben sei es gewesen, Rechnungen an den tatsächlichen Warenempfänger zu erstellen. Im Auftrag der jeweiligen Empfängerfirma hätte sie dann von einem Geschäftskonto der von ihr betriebenen Firma P. Kft. Geldbeträge nach China überwiesen, wobei ihr die Kontodaten und der konkrete Überweisungsbetrag von den Empfängern vorgegeben worden seien. Sie räumt auch ein, dass Unterlagen gefälscht worden seien. Dass es zu einem Zahlungsfluss zwischen der B. Kft. als Käuferin und den Verkäufern in China gekommen ist, kann nach den Aussagen der D. ausgeschlossen werden.

Alleine auf Grund dieser Feststellungen, an deren Glaubwürdigkeit nach der Aktenlage keine Zweifel bestehen, erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass die in den erwähnten Zollanmeldungen jeweils abgebildeten Rechtsgeschäfte zwischen der B. Kft. als Käuferin und den diversen in China ansässigen Unternehmen als Verkäufer tatsächlich nicht bestanden. Auch die im Zuge des Amtshilfeverfahrens befassten ungarischen Zollbehörden haben nicht bestätigt, dass die B. Kft. als Käuferin der Waren aufgetreten ist.

Die Bf. meint, es läge dennoch ein Transaktionswert iSd Art. 29 ZK vor, zumal zwischen den chinesischen Erzeugern der Waren und deren ungarischen Abnehmern Einigung über die Ware, nämlich die zu liefernden Textilien und den zu bezahlenden Preis, nämlich das Kaufentgelt, erzielt worden sei.

Mit dieser Argumentation ist aber für die Bf. alleine deshalb nichts gewonnen, weil nach der Aktenlage weder feststeht, wer die von ihr nun ins Spiel gebrachten chinesischen Erzeuger sein sollen noch auf welchen genauen Betrag sich der angeblich vereinbarte Kaufpreis beläuft. Auch die Bf. macht dazu keine konkreten Angaben.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass nach der bezogenen Norm als positive Voraussetzung für die Heranziehung des Transaktionswertes bei der Zollwertermittlung u.a. das Vorliegen eines „Verkaufes zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ gefordert wird.

Die wesentlichen Elemente des zollwertrechtlichen Verkaufs begriffs sind auf der einen Seite die Eigentumsverschaffung an der eingeführten Ware (Verschaffung der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht) und auf der anderen Seite die Entgeltzahlung (siehe Witte, 5. Auflage, Zollkodex, Art. 29 Rz 26). Dass die B. Kft. die Waren erworben hat, steht - wie oben erwähnt – nicht fest. Nach der Aktenlage hat sie auch den Kaufpreis, über dessen genaue Höhe nichts bekannt ist, nicht entrichtet. Die in den vorliegenden Fakturen ausgewiesenen Preise sind alleine deshalb zur Ermittlung des Transaktionswertes ungeeignet.

Aus diesen Feststellungen ergeben sich folgende zollwertrechtliche Konsequenzen:

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 vom 27. April 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. September 1998, [97/13/0033](#)).

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 betreffend Zollwerte 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. Dabei wurde gemäß Art. 151 Abs. 3 ZK-DVO der niedrigste jeweils in Betracht kommende Transaktionswert herangezogen. Der Unabhängige Finanzsenat hat der Bf. diese Werte und die sich daraus ergebenden Nachforderungsbeträge mit Vorhalt vom 4. Dezember 2012 mit der Einladung zur Kenntnis gebracht, zu deren Inhalt Stellung zu nehmen.

Die Bf. hat mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2012, ergänzt mit Eingabe vom 10. Dezember 2012 erklärt, sowohl auf eine Stellungnahme zu verzichten als auch kein weiteres Gutachten vorzulegen.

Bemerkt wird, dass der Unabhängige Finanzsenat die Bf. mit dem o.a. Vorhalt vom 4. Dezember 2012 eingeladen hat, den Transaktionswert durch die Vorlage aussagekräftiger und den Einfuhren zuzuordnender Unterlagen (Rechnungen, Bankbelege, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Derartige Unterlagen hat die Bf. aber nicht vorgelegt.

Die Heranziehung des im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachtens des Herrn M. zur Ermittlung des Zollwertes kommt nicht in Betracht. Dies schon deshalb, weil in diesem Gutachten zum Teil die retrograde Errechnung eines „Einkaufspreises“ unter Berücksichtigung einer (von F. übernommenen und als fiktiv zu bezeichnenden) Handelsspanne versucht wird, obwohl dem Gutachter die konkreten Kalkulationsgrundlagen zur Errechnung des „Detailverkaufspreises“ nicht bekannt sind. Auch die vom Gutachter vorgenommenen Testkäufe bei ungarischen Markständen lassen mangels Kenntnis und Nachweis der tatsächlich zur Anwendung gelangten Aufschläge eine retrograde Ermittlung des Transaktionswertes gleicher oder gleichartiger Waren iSd Art. 30 ZK nicht zu.

Die zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen (siehe Spalte „Datum“ in der angeschlossenen Aufstellung) jeweils gem. Art. 201 Abs. 2 ZK entstandene Zollschuld war daher auf der Basis der seitens des Unabhängigen Finanzsenates ermittelten Zollwerte neu zu berechnen, woraus sich die Abänderung des Nachforderungsbetrages laut Spruch dieses Bescheides ergibt.

Die Bf. hat in ihrem o.a. Schriftsatz vom 2. Juni 2009 „aus advokatorischer Vorsicht“ den Antrag gestellt, von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Abgaben abzusehen. Dazu wird ausgeführt:

Nach der im Anlassfall zur Anwendung gelangenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b erster Unterabsatz ZK hat die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Zollschuld dann zu unterbleiben, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und der Zollschuldner gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Nach ständiger Rechtssprechung werden von der vorgenannten Gesetzesstelle jedwede Irrtümer tatsächlicher oder rechtlicher Art erfasst, die eine von der Zollbehörde getroffene

Entscheidung fehlerhaft machen (EuGH vom 27. 6. 1991, Rs. [C-348/89](#)). Allerdings muss der Irrtum auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen sein. Das Vertrauen des Zollschuldners verdient nur dann den Schutz nach der zitierten Norm, wenn die zuständige Behörde selbst die Grundlage geschaffen hat, auf der dieses Vertrauen beruht. Dementsprechend muss ein aktiver Irrtum der Zollbehörde vorliegen.

Die Zollbehörde muss am Entstehen des Irrtums mitgewirkt haben. Ein im gegebenen Zusammenhang relevanter Irrtum liegt daher nur dann vor, wenn die Behörde ihn begeht, nicht wenn sie ihm unterliegt (BFH vom 2.5.1991, VII R 117/89).

In dem Umstand, dass die Bf. im Rahmen der Zollabfertigung gefälschte Fakturen vorgelegt hat, kann wohl kein aktiver Irrtum der Zollbehörde erblickt werden. Dies schon deshalb nicht, weil das Zollamt zum Zeitpunkt der Zollabfertigung noch keine Kenntnis davon haben konnte, dass sich im viel später durchgeföhrten Ermittlungsverfahren herausstellen sollte, dass es keine Kaufgeschäfte zwischen der in den Zollanmeldungen jeweils genannten Warenempfängerin und den dort vermerkten chinesischen Versendern gegeben hat.

Das Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung ist zufolge der ausdrücklichen Anordnungen der Bestimmungen des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK darüber hinaus auch an die Bedingung geknüpft, dass der Zollschuldner die geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Dieses Kriterium wird schon deshalb nicht erfüllt, weil die Bf. - wie den Aussagen der D. zu entnehmen ist - in der Zollanmeldung nach der Aktenlage unrichtige Angaben über das Vertretungsverhältnis gemacht hat.

Gemäß Artikel 5 Abs. 4 ZK muss der Vertreter erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen. Personen die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

Gemäß Anhang 1 zu § 1 Zollanmeldungs-Verordnung ist im Falle einer Vertretung im Feld 14 der Zollanmeldung anzugeben, ob der Empfänger direkt oder indirekt vertreten wird.

Den Aussagen der D. ist zu entnehmen, dass die im Speditionsgewerbe tätige Bf. die Zollanmeldungen nicht im Auftrag der in der Zollanmeldungen als Empfänger genannten B. Kft. sondern im Auftrag der (in der Zollanmeldung unerwähnt gebliebenen) D. abgegeben hat.

Dessen ungeachtet hat die Bf. in der Zollanmeldung vorgetäuscht, als indirekte Vertreterin des Warenempfängers aufzutreten.

Bei fehlender Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt und verpflichtet. Da ein Eigengeschäft des Vertreters fingiert wird, treffen die Wirkungen des Vertreterhandelns nur den Vertreter (siehe Witte, 5. Auflage, Zollkodex, Rz 39 zu Artikel 5 ZK).

Damit stehen dem Zollamt Wien auf Grund der unrichtigen Angaben der Bf. nicht wie vermeint gemäß Artikel 201 Abs. 3 ZK erster Satz zwei Zollschuldner zur Verfügung (die Bf. als Anmelderin und der Empfänger als indirekt Vertretener) sondern einzig die Bf.

Es konnte daher auch aus diesem Grund dem Antrag auf Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nicht entsprochen werden.

Zum Antrag, die Abgabenverbindlichkeiten bei den „eigentlichen Schuldern“ und „wirtschaftlich Bereichten“ einbringlich zu machen, wird zunächst darauf hingewiesen, dass der tatsächliche Warenempfänger, also jene Person, die die Waren erworben und aus der Unterfakturierung den eigentlichen Profit gezogen hat, nach der Aktenlage nicht zweifelsfrei ermittelt werden konnte.

Zum Einwand, die Abgabenbehörde dürfe sich allein aus dem Grund der Billigkeit nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Abgabenlasten nicht tragen sollte, wird darauf hingewiesen, dass nach der Aktenlage ein Verzollungsauftrag der B. Kft. bzw. eine entsprechende Vollmacht nicht nachgewiesen werden konnte, also ein diesbezüglicher Vertrag nicht vorliegt.

Kann zur Erfüllung einer Zollschuld auf mehrere Personen zurückgegriffen werden, sind diese gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (vgl. Witte, 5. Auflage, Zollkodex, Art. 213, Rz 2). 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. Bei Auslegung des [§ 20 BAO](#) ist dabei dem Gesetzesbegriff "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 (vgl zB VwGH 14.11.1996, [95/16/0082](#)). Dabei ist auch zu prüfen, wer der Zollschuld am nächsten steht (siehe Witte, 5. Auflage, Zollkodex, Art. 213 Zollkodex Rz 7).

Im vorliegenden Fall wäre u.U. denkbar, D. als Gesamtschuldnerin heranzuziehen, wenn der Nachweis gelingt, dass sie iSd Art. 201 Abs. 3 letzter Satz ZK die für die Abgabe der Zollanmeldungen erforderlichen Angaben geliefert hat, obwohl sie wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren.

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass nach der Aktenlage weder die B. Kft. noch die Bf. (bzw. die verantwortlichen Personen dieser beiden Unternehmen) bislang im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Einfuhren wegen vorsätzlicher Verstöße gegen die zollrechtlichen Vorschriften strafrechtlich belangt worden sind. Auch das gegen D. durchgeführte Finanzstrafverfahren wurde eingestellt. Es spricht daher insofern nichts dafür, gerade die Bf. nicht in Anspruch zu nehmen.

Die Bf. hat durch ihre Entscheidung, als indirekte Vertreterin der B. Kft. einzuschreiten, selbst die Grundlage dafür geschaffen, als Zollschuldnerin herangezogen zu werden. Dass es tatsächlich zu dieser Inanspruchnahme gekommen ist, erweist sich demnach – wie das Zollamt schon zutreffend festgestellt hat – als Ausfluss des im Speditionsgewerbe bestehenden Geschäftsrisikos und erscheint daher per se nicht als unbillig.

Die Berücksichtigung der oben erwähnten Zweckmäßigkeitsoberlegungen, im Rahmen welcher vor allem auf die Einbringung bzw. Einbringlichkeit der Abgaben Bedacht zu nehmen ist, führt nicht zum Schluss, dass der Abgabenbehörde erster Instanz Rechtswidrigkeit in Folge verfehlter Ausübung des Auswahlermessens vorzuwerfen wäre. Dies alleine deshalb, weil der Unabhängige Finanzsenat angesichts des doch sehr hohen Abgabenbetrages, den ein einzelner Abgabenschuldner wohl nur schwer aufzubringen in der Lage sein wird, die Heranziehung der Bf. zur Sicherung der Einbringlichkeit der Abgaben als geboten erachtet.

Unter Abwägung dieser Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsoberlegungen, kommt der Unabhängige Finanzsenat somit zum Ergebnis, dass die Bf. zu Recht als Zollschuldnerin herangezogen worden ist.

Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung wird ausgeführt:

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, [BGBI. I Nr. 104/2010](#) wurde dem [Finanzstrafgesetz](#) u.a. folgender § 30a Abs. 5 eingefügt:

„Unbeschadet des [§ 108 Abs. 2 ZollR-DG](#) ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.“

Somit ist ab Inkrafttreten des [§ 30a FinStrG](#), ab 1. Jänner 2011, die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) unzulässig (VwGH 27. 9. 2012, [2012/16/0090](#)).

Gemäß [§ 85c Abs. 8 ZollR-DG](#) gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen, und für die Aussetzung der Vollziehung die diesbezüglichen Regelungen der [BAO](#), soweit die im [ZollR-DG](#) enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den hier nicht interessierenden Fällen des § 289 Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.3.2009, [2006/13/0149](#)) hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich auf Grund der zum Zeitpunkt ihrer 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.

Auch im Falle der Festsetzung einer Abgabenerhöhung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen, sodass sich die entsprechende Vorschreibung im vorliegenden Fall unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen als unzulässig erweist.

Hinsichtlich der mit o.a. Bescheid vom 22. September 2008 festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer (siehe Bescheid II) wird ausgeführt:

Das Zollamt hat mit der o.a. Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2009 dem diesbezüglichen Berufungsbegehren stattgegeben. Die vorliegende Beschwerde richtet sich nicht gegen die Stattgabe. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher insofern von einer Teilrechtskraft aus. Eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage, ob diese Stattgabe zu Recht erfolgt ist, hat daher zu unterbleiben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Aufstellung

Wien, am 11. Dezember 2012