



Berufungsentscheidung

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

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

Nachforderung neu

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	243.647,63

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Nachforderung des Zolls eine Abänderung zu Gunsten der Beschwerdeführerin in der Höhe von € 854.088,56. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabeberechnung 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	1.097.736,19	510.279,61	1.608.015,80
Vorzuschreiben war	243.647,63	0,00	243.647,63
Gutschrift	854.088,56	510.279,61	1.364.368,17

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 eingangsabgabepflichtigen 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)	1.148.510,12

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

Buchmäßig erfasste Zollschuld:

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	50.773,93

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 € 2.156.434,47 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 hierfür erforderlichen Pflichten zu erfüllen.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 510.279,61 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 € 1.097.736,19 (Bescheid I) und der daraus resultierenden Abgabenerhöhung in der Höhe von € 172.120,37 wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von € 2.156.434,47 (Bescheid II) und der daraus resultierenden Abgabenerhöhung von € 338.159,24 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 einfuhrabgabenpflichtige 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 Abgabebetrag 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 hauptsächlich von aus China und von chinesischen Versendern stammenden Textilien, Schuhen und anderen Waren zu Grunde. Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erfolgte auf Antrag der Bf., die in allen betreffenden 117 Zollanmeldungen als indirekte Vertreterin des Warenempfängers aufgetreten ist. Als Empfänger im Feld 8 dieser Zollanmeldungen ist jeweils die NNKft. 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. Das Zollamt konnte sich dabei u.a. auf folgende Ermittlungsergebnisse stützen:

In 14 Fällen stellte das Zollamt fest, dass die in den Zolldokumenten aufscheinenden Unternehmen zwar bestehen, dass ihre Adresse aber unrichtig angegeben worden ist. In 14 anderen Fällen stellte das Zollamt fest, dass es sich bei den von der Bf. vorgelegten Fakturen um Fälschungen handelt. Diese Fälskate zeigten deutlichen Unterschiede zu jenen

Vordrucken, die der Zollverwaltung von den echten chinesischen Unternehmen zur Verfügung gestellt worden waren.

Darüber hinaus ergab eine Überprüfung jener Bankverbindungen, die in den zur Zollabfertigung herangezogenen Fakturen der unterschiedlichen chinesischen Versender vermerkt waren, dass die Kontonummern in zahlreichen Fällen identisch waren, obwohl die betreffenden Unternehmen in verschiedenen Regionen Chinas ihren Sitz haben.

Substantiierte Einwände gegen die Richtigkeit dieser Feststellungen, die in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung ausführlich dokumentiert sind (siehe dort Anhänge 3 bis 5) bringt die Bf. nicht vor.

Eine besondere Bedeutung bei der Frage, ob ein Transaktionswert nach der bezogenen Norm vorliegt, kommt der Aussage der Frau H. zu, die gemeinsam mit ihrer Partnerin P. die Geschäfte der in den Zollanmeldungen als Warenempfänger genannten NNKft. führte. Diese hat im Rahmen ihrer Befragung durch Organe des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt als Finanzstrafbehörde erster Instanz am 13. April 2007 ausgesagt, weder für die Bestellung, den Import noch den Weiterverkauf der inkriminierten Waren zuständig gewesen zu sein. Sie habe im Zusammenhang mit der Einfuhr dieser Erzeugnisse vielmehr stets nur im Auftrag der Firma XXKft mit Sitz in Budapest gehandelt und für ihre Tätigkeit einen Betrag von ca. € 200,00 je Zollanmeldung erhalten. Einen Zahlungsfluss von der in den streitgegenständlichen Fakturen als Käuferin ausgewiesenen NNKft. an die chinesischen Verkäufer hat es nach den Aussagen der H. nicht gegeben.

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 NNKft. als Käuferin und den diversen in China ansässigen Unternehmen als Verkäufer tatsächlich nicht bestanden.

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 Verkaufsbegriffs 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, Zolllkodex, Art. 29 Rz 26). Die NNKft. hat nach den Angabe ihrer Geschäftsführerin die Waren weder bestellt noch erworben. Sie hat auch den Kaufpreis weder vereinbart noch entrichtet. Ihr Einschreiten war vielmehr auf die Erbringung von Dienstleistungen beschränkt, die sich auf die organisatorische Abwicklung der Zollabfertigungen bezogen haben. Die vorliegenden Fakturen weisen daher zu Unrecht die NNKft. als Käuferin aus und die darin vermerkten Preise sind alleine deshalb zur Ermittlung des Transaktionswertes ungeeignet.

Auch die im Zuge der Amtshilfe befasste ungarische Zollverwaltung konnte nicht bestätigen, dass es tatsächlich zu Kaufgeschäften zwischen der NNKft. und den erwähnten chinesischen Unternehmen gekommen ist. Sie teilte vielmehr der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass „Unterschiede“ festgestellt worden seien und dass die Sache aufzuklären sei.

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 XXx. 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 zolltarifarischer 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 13. September 2012, ergänzt mit Vorhalt vom 6. Dezember 2012 mit der Einladung zur Kenntnis gebracht, zu deren Inhalt Stellung zu nehmen.

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

Zur Bewertung wird ergänzend ausgeführt:

Wie bereits erwähnt, hat sich der Unabhängige Finanzsenat bei der beschriebenen Methode der Zollwertermittlung an den von der Bf. in den Zollanmeldungen bekannt gegebenen Warennummern orientiert. Einzige Ausnahmen bilden die Warennummern 610819 bzw. 620819 der KN (Unterkleider und Unterröcke für Damen). Die Bf. hat dazu glaubhaft vorgebracht, dass derartige Waren (früher auch als „Kombination“ bezeichnet, im Handel praktisch nicht mehr existieren). Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es aus den nachstehend angeführten Gründen, vor allem auf Grund der Bezeichnung in den Präferenz-UZ und in den Frachtbriefen) als erwiesen, dass es bei diesen Waren zu Fehlтарифierungen gekommen ist und keine Unterkleider bzw. Unterröcke zur Einfuhr gelangt sind. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass es sich bei den unter diesen Positionen eingeführten Waren um Damenslips gewirkt (Position 610821) bzw. um Damenslips gewebt (Position 620891) gehandelt hat. Dies wird wie folgt begründet:

WE-Nr. zz1 vom 24.2.2006:

Die Warenbezeichnung in der Faktura lautete auf „underwears“. Laut Packliste stimmten die unter der Bezeichnung „girl's underwears“ angeführten Waren und die eine Position darüber angeführten Waren mit der Bezeichnung „boy's underwears“ hinsichtlich Volumen und Eigenmasse völlig überein, sodass naheliegend ist, dass es sich dabei um gleichartige Erzeugnisse handelte. Bei den „boy's underwears“ handelte es sich laut Präferenz-UZ, Faktura und Zollanmeldung um Waren der Position 610711 der KN (also Slips oder andere Unterhosen aus Baumwolle für Männer oder Knaben). Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei

den unter „girl's underwears“ bezeichneten Waren um solche der Position 610821 der KN (also Slips oder andere Unterhosen aus Baumwolle für Frauen oder Mädchen) handelte. Bei der Einreihung dieser Waren in die Position 610891 der KN (laut Präferenz-UZ) bzw. in die Position 610819 der KN (laut Zollanmeldung) dürfte es sich also um eine Fehlтарифierung handeln.

WE-Nr. zz2 vom 14.11.2005:

Die Warenbezeichnung in der Faktura lautete auf „ladies underwears“. Im Präferenz-UZ wurde der KN-Code mit 62089100 (das ist Unterwäsche u.dgl., gewebt, aus Baumwolle) angegeben. Laut zugehörigem Bill of Lading handelte es sich um „knitted shorts“, das sind gewirkte Unterhosen, also Waren der Position 610821 der KN.

WE-Nr. zz3 vom 12.11.2005:

Die Warenbezeichnung in der Faktura lautete auf „ladies underwears“. Laut Präferenz-UZ handelte es sich um „knitted shorts“, das sind gewirkte Unterhosen, also Waren der Position 610821 der KN.

WE-Nr. zz4 vom 31.10.2005:

Die Warenbezeichnung in der Faktura lautete auf „underwear“. Die Herrenunterwäsche wurde unter Position 620711 der KN eingereiht (Slips aus Baumwolle). Auf Grund des fast identischen Preises ist naheliegend, dass es sich bei der Damenunterwäsche ebenfalls um Slips aus Baumwolle gehandelt hat (Einreihung daher unter Position 62089190 der KN).

WE-Nr. zz5 vom 15.11.2005:

Die Warenbezeichnung in der Faktura lautete auf „underwear“. Wieder wurde unterschieden zwischen Damen- und Herrenunterwäsche. Die Herrenunterwäsche wurde in der Faktura der Position 620711 der KN (das sind Slips und andere Unterhosen aus Baumwolle) zugewiesen. Für die Damenunterwäsche wurde die Position 620819 (das wären Unterkleider oder Unterröcke) angeführt. Laut Präferenz-UZ handelte es sich um „briefs“, also Unterhosen. Einreihung daher unter Position 620711 bzw. 62089190.

WE-Nr. zz6 vom 31.1.2006 und

WE-Nr. zz7 vom 22.2.2006 und

WE-Nr. zz8 vom 17.12.2005:

Auch hier handelte es sich laut Präferenz-UZ bzw. laut Frachtbrief wieder um „briefs“, also Unterhosen. Einreihung daher unter Position 620711 bzw. 62089190.

WE-Nr. zz9 vom 25.11.2005:

Auch hier handelte es sich laut Präferenz-UZ bei der Damenunterwäsche um Waren der Position 620891. Einreihung daher unter Position 62089190.

Bemerkt wird, dass der Unabhängige Finanzsenat die Bf. mit dem o.a. Vorhalt vom 13. September 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 xXx 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 Abgabebetrag 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 Rechtsprechung 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 durchgeführten Ermittlungsverfahren herausstellen sollte, dass es keine Kaufgeschäfte zwischen den in den Zollanmeldungen jeweils genannten Warenempfängern und den dort vermerkten chinesischen Versendern gegeben hat.

Zum Antrag, die Abgabenverbindlichkeiten bei den „eigentlichen Schuldnern“ und „wirtschaftlich Bereicherten“ 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. Fest steht nur, dass die NNKft. nicht als Käufer in die Einfuhrvorgänge involviert war. Dennoch käme das zuletzt genannte Unternehmen als indirekt Vertretene als Zollschuldner in Betracht.

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 berechnete 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).

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im vorliegenden Fall zu beachten, dass nach der Aktenlage weder die NNKft. 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. Die Bf. hat durch ihre Entscheidung, als indirekte Vertreterin der NNKft. einzuschreiten, selbst die Grundlage dafür geschaffen, als Zollschuldnerin in Anspruch genommen 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 Zweckmäßigkeitsüberlegungen, 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 Auswahlmessens vorzuwerfen wäre. Dies alleine deshalb, weil der Unabhängige Finanzsenat angesichts des doch sehr hohen Abgabebetrages, 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 Zweckmäßigkeitsaspekte, 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, [BGBl. 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 10. Dezember 2012