



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Mag.B., als Masseverwalter im Konkurs der NNGesmbH, vertreten durch BGmbH, vom 2. April 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 3. März 2009, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung entschieden:

1.) Die Festsetzung der Abgaben wird wie folgt geändert:

### Abgabenberechnung und Zahlungsaufforderung

Abgabe	Betrag in Euro
Nachforderung Zoll (A00)	143.471,27
Nachforderung Zoll (A35)	4.263,86
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	393.875,65
Abgabenerhöhung (1ZN)	46.456,13
Summe	588.066,91

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruchs dieses Bescheides bilden.

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Abänderung zu Gunsten der Zollschuldnerin in der Höhe von € 249.637,25 laut nachstehender Aufstellung:

### Gegenüberstellung

Text	Zoll	EUSt	ZN	Summe
<b>Festgesetzt wurde</b>	239.570,65	530.917,20	67.216,31	837.704,16
<b>Festzusetzen war</b>	147.735,13	393.875,65	46.456,13	588.066,91
<b>Gutschrift</b>	91.835,52	137.041,55	20.760,18	249.637,25

2.) Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:

Der Spruch des Bescheides des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 3. März 2008, Zl. zZz, wird dahingehend geändert, dass die Eingangsabgabenschuld hinsichtlich der festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm [§ 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz \(ZollR-DG\)](#) entstanden ist.

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

### Entscheidungsgründe

Mit dem an den nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Mag.B., als Masseverwalter im Konkurs der NNGesmbH, (kurz: NNGmbH) gerichteten Sammelbescheid vom 3. März 2008, GZ. zZz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und eine Abgabenerhöhung fest.

Bescheid I betrifft die nachträgliche buchmäßige Erfassung einer Zollschuld in der Höhe von € 239.570,65 im Grunde des Art. 220 Abs. 1 ZK.

Bescheid II betrifft die Festsetzung einer Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von € 530.917,20. Das Zollamt stellt dazu fest, hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen im Bescheid genannten eingangsabgabenpflichtigen Waren sei es zur Überführung in den zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Code 42xx) gekommen und die NNGmbH habe die hierfür erforderlichen Pflichten nicht erfüllt. Für die NNGmbH sei

dadurch gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm §§ 2 Abs. 1 und 71a [ZollR-DG](#) die Eingangsabgabenschuld entstanden.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) eine Abgabenerhöhung von € 67.216,31 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 8. April 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wies diese Berufung mit Berufungsvor-entscheidung vom 3. März 2009, Zl. zzz, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die NNGmbH als Zollanmelderin gab zwischen 1. Februar 2006 und 30. Oktober 2006 bei den Zollämtern Wien bzw. St. Pölten Krems Wiener Neustadt die im o.a. Sammelbescheid vom 3. März 2008 bezeichneten 76 Zollanmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung ab. Bei den eingeführten Waren handelte es sich um Schuhe chinesischen Ursprungs.

Im Zuge einer nach den Zollabfertigungen durchgeführten Betriebsprüfung kam u.a. hervor, dass die den Zollanmeldungen zugrunde gelegten Fakturen gefälscht waren. In der Niederschrift vom 25. Februar 2008, Zl. ZzZ, die u.a. auch die verfahrensgegenständlichen 76 Zollanmeldungen umfasst, finden sich auch Feststellungen zu den dort als Versender genannten Unternehmen mit Sitz in China. Demnach existieren diese Unternehmen etwa überhaupt nicht, oder aber sie hatten mit den angeblichen Lieferungen an die NNGmbH nichts zu tun. Es handelt sich dabei um die in der Aufstellung auf Seite 30 der Niederschrift mit den Buchstaben „A, E, F, G, H, J, K und L“ bezeichneten Unternehmen. Die dazu getroffenen Feststellungen in den Seiten 30 bis 35 der Niederschrift werden in die Begründung dieser Entscheidung übernommen. Die Zuordnung dieser Buchstaben zu den einzelnen WE-Nr. bzw. CRN erfolgte in der Anlage 1 zur Niederschrift und zwar in der letzten Spalte „Zollwert“.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt ermittelte auf Grund dieser Feststellungen den Zollwert der eingeführten Waren neu und legte diese Werte der Berechnung des erwähnten Nachforderungsbescheides (Bescheid I) zugrunde.

Darüber hinaus kam das Zollamt im Rahmen der angesprochenen Betriebsprüfung zum Schluss, dass in allen 76 Fällen die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht vorlagen. Diese Feststellungen führten schließlich zur Abgabensatzung gemäß Bescheid II.

### **Zur Nachforderung laut Bescheid I:**

Die Bestimmungen des Artikels 220 ZK lauten:

(1) Ist der einer Zollsuld 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 Zollsuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.

(2) Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn

a) die ursprüngliche Entscheidung, keine Zölle oder einen niedrigeren als den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag buchmäßig zu erfassen, aufgrund von allgemeinen Vorschriften, die später durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt worden sind, gefasst worden ist;

b) der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollsuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

...

Das Zollamt leitet die Berechtigung zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung vor allem aus der Feststellung ab, wonach den Verzollungen gefälschte Fakturen zugrunde gelegt worden seien.

Im Zuge seiner Einvernahme durch Organe der Finanzstrafbehörde gestand Herr Z., ein ehemaliger Mitarbeiter der NNGmbH, zur Zollabfertigung Fakturen und Zertifikate im Wissen darüber herangezogen zu haben, dass es sich dabei um Fälschungen, nämlich um in Ungarn hergestellte Dokumente gehandelt habe. Diese Aussage deckt sich mit den Ermittlungsergebnissen des Zollamtes, das unter Befassung der Außenhandelsstelle der Wirtschaftskammer Österreich in Shanghai herausgefunden hat, dass die in den Rechnungs-

vordrucken genannten Unternehmen mit Sitz in China entweder gar nicht existierten oder mit den angeblichen Verkäufen nichts zu tun hatten.

So hat die NNGmbH etwa zu Faktum 817 und 832 Fakturen vorgelegt, die als Verkäuferin die R. China ausweisen. Dieses Unternehmen ist aber nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Zollamtes bereits im Jahr 2002, als schon lange vor den gegenständlichen Einfuhren geschlossen worden.

Zu Faktum 1670 (ebenso wie in 17 weiteren Fällen) scheint als Verkäuferin die W. Ltd. in China auf. Nach den vom Bf. nicht widerlegten Ermittlungsergebnissen der Abgabenbehörde erster Instanz unterscheiden sich die von der NNGmbH verwendeten Fakturen im Aufbau der Rechnungsnummer und im Erscheinungsbild von den echten Vordrucken dieses Unternehmens. Außerdem fehlen der Firmenstempel und der Unterschriftsstempel der juristischen Person.

Es fällt auch auf, dass die von der NNGmbH vorgelegten Fakturen – obwohl sie angeblich von verschiedenen Unternehmen aus den unterschiedlichsten Regionen Chinas stammen – im Schriftbild und im Aufbau außergewöhnlich ähnlich sind. Selbst die auf diesen Fakturen aufscheinenden Ursprungserklärungen weisen in allen Fällen einen übereinstimmenden orthographischen Fehler auf, indem sie statt "exporter" das im gegebenen Zusammenhang unpassende Wort "export" enthalten.

Der korrekte Wortlaut der Ursprungserklärung laut ABl. L 202 vom 17. Juli 1998 lautet:

"The **exporter**/supplier of the products covered by this invoice/document hereby declares that, except where otherwise clearly indicated, these products are of ..... origin within the meaning of the rules in force in the European Community."

Es ist schon sehr unwahrscheinlich, dass einem chinesischen Unternehmen, das im Ausfuhrhandel tätig ist, ein derartig augenscheinlicher Fehler unterläuft. Dass aber zeitgleich andere chinesische Unternehmen denselben Rechtschreibfehler begehen ist nahezu ausgeschlossen. Viel wahrscheinlicher ist vielmehr, dass es sich dabei um plumpe Fälschungen handelt.

Aus all diesen Gründen erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass das Zollamt zu Recht in allen Fällen von gefälschten Fakturen ausgegangen ist und dass die NNGmbH in den Zollanmeldungen unrichtige Angaben gemacht hat. Der Bf. hat auch in keinem einzigen Fall Nachweise zur Glaubhaftmachung des der Einfuhr tatsächlich zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes vorgelegt oder auch nur den Versuch unternommen, die Existenz

der tatsächlichen Versender der Abgabenbehörde nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Als erste Konsequenz dieser Feststellung ergibt sich, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die vom Bf. begehrte Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK nicht vorliegen. Denn nach der bezogenen Gesetzesstelle besteht kein Vertrauensschutz, wenn der Zollschuldner die Vorschriften über die Zollanmeldung nicht eingehalten hat.

Die Anforderungen an die Zollanmeldung ergeben sich aus Art. 61 - 67, 76 und 77 ZK sowie aus den dazu ergangenen Vorschriften der ZK-DVO. Art. 212 Abs. 1 ZK-DVO bestimmt, dass das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblattes in Anhang 37 auszufüllen ist. Die zuständigen Behörden eines jeden Mitgliedstaates ergänzen gemäß Art. 212 Abs. 3 ZK-DVO das Merkblatt soweit erforderlich. Die bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zu beachtenden Förmlichkeiten sind in Anhang 37 Titel II Buchstabe C ZK-DVO niedergelegt. Demnach ist in Feld 14 der Zollanmeldung der Anmelder zu bezeichnen und der Status seines Vertreters anzuführen.

Die NNGmbH als Zollanmelderin hat gemäß Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO die Verpflichtung für die Richtigkeit der in den Zollanmeldungen enthaltenen Angaben und die Echtheit der beigefügten Unterlagen übernommen. Dass sie diesen Anforderungen nicht gerecht wurde, ergibt sich bereits aus der falschen Erklärung des Vertretungsverhältnisses.

Das Speditionsunternehmen hatte – nach den insofern glaubwürdigen Aussagen des Bf. im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 3. April 2013 zu GZ. ZRV/0044-Z1W/10 – keinerlei Kontakte mit den in den Zollanmeldungen als Versender genannten chinesischen Unternehmen.

Damit steht aber auch fest, dass Letztere keinesfalls die NNGmbH zur Vertretung bevollmächtigt bzw. zur Verzollung beauftragt haben können. Dessen ungeachtet hat die NNGmbH aber in den Zollanmeldungen erklärt, als indirekte Vertreter genau dieser Unternehmen einzuschreiten und behauptet sogar noch in der Beschwerde, im Auftrag dieser Unternehmen tätig geworden zu sein. Durch diese Täuschung liegt somit Handeln ohne Vertretungsmacht vor. Diese Zuwiderhandlung führt dazu, dass ein Eigengeschäft der Vertreterin fingiert wird und die Wirkungen des Vertreterhandelns nur die Vertreterin treffen (siehe Witte<sup>5</sup>, Rz 39 zu Artikel 5 ZK).

Auf Grund der unrichtigen Angaben der NNGmbH stehen der Zollbehörde damit nicht wie vermeint gemäß Art. 201 Abs. 3 erster Satz ZK zwei Zollschuldner je Zollanmeldung zur

Verfügung (die NNGmbH als Vertreterin und die jeweiligen Versender als indirekt Vertretene) sondern einzig die Zollanmelderin.

Dass die NNGmbH ihren in Art. 199 ZK-DVO normierten Verpflichtungen nicht nachgekommen ist, ergibt sich zusätzlich auch aus den bereits oben angesprochenen falschen Angaben hinsichtlich der Versender, die ihren Niederschlag im Feld 2 der Zollanmeldungen gefunden haben. Hier sind gemäß Anhang 37 ZK-DVO Name und Vorname bzw. Firma und vollständige Anschrift des letzten Verkäufers der Waren vor ihrer Einfuhr in die Gemeinschaft anzugeben. Die NNGmbH hat aber – wie bereits erwähnt – in diesem Datenfeld Unternehmen eingetragen, die entweder nicht existent waren, oder die mit den behaupteten Transaktionen nichts zu tun hatten.

Diese völlig rechtswidrige Vorgehensweise lässt sich nur damit erklären, dass die Verantwortlichen der NNGmbH – wie schon vom Zollamt festgestellt – in den Gesamtplan der Hauptprofiteure der Betrügereien eingeweiht waren und alles unternommen haben, um wissentlich und willentlich sowohl die Herkunft, den Wert, die Beschaffenheit als auch die Bestimmung der eingeführten Waren zu verschleiern und damit eine größtmögliche Reduzierung der Abgabenbelastung zu erreichen bzw. die Heranziehung der tatsächlichen Erwerber als Zollschuldner zu verhindern.

Nach der Aktenlage und nach den Ausführungen des im Rahmen der o.a. Berufungsverhandlung vernommenen Zeugen dürfte die NNGmbH stets als Vertreterin der S. bzw. der Chinesin „K“ eingeschritten sein. Hinweise auf dieses Vertretungsverhältnis finden sich freilich in den Zollanmeldungen nicht. Diese Tatsache und der Umstand, dass die betreffenden Speditionsdienstleistungen der NNGmbH trotz des enormen Umfangs (laut Zeugen erzielte die NNGmbH einen Umsatz von deutlich mehr als 1 Million Euro jährlich mit derartigen Zollabfertigungen) mit der S. bzw. mit „K“ stets bar abgewickelt worden sind, sprechen ebenfalls für die angesprochene Verschleierungsabsicht.

Aus der Vorlage der gefälschten Fakturen ergibt sich als zweite Konsequenz die Berechtigung des Zollamtes zur Ermittlung des Zollwertes nach Art. 30ff ZK.

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Die Heranziehung dieser Bestimmung zur Ermittlung des Zollwertes scheidet im vorliegenden Fall alleine deshalb aus, weil sich die von der NNGmbH als Zollanmelderin vorgelegten Fakturen als Fälschung erwiesen haben und nach der Aktenlage auch keinerlei sonstige Unterlagen (Rechnungen,

Handels-dokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) vorliegen, die geeignet sind, diesen Preis nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

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

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

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

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

Die Abgabenbehörde erster Instanz orientierte sich bei der Wertermittlung am Gutachten des beigezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen H.. Dieses Gutachten weist „Mindesteinfuhrpreise“ frei EU-Grenze aus.

Diesem Gutachten kommt aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allein deshalb keine Relevanz im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung zu, weil darin mit keinem Wort zum Ausdruck gebracht wird, dass es sich bei den angeführten Werten um Zollwerte handelt.



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

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze hat der Unabhängige Finanzsenat daher den Zollwert unter flexibler Anwendung der Bestimmungen der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlung sind die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren, also Schuhen 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 vom Zollamt als zutreffend erachteten 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.

Eine Aufstellung mit diesen Werten hat der Unabhängige Finanzsenat dem Bf. mit Vorhalt vom 11. Juli 2013 zur Kenntnis gebracht.

In seiner dazu ergangenen Erklärung vom 3. September 2013 verwies der Bf. auf seine Stellungnahme vom 15. Juli 2013 zu ZRV/0127-Z1W/09, deren Ausführungen sinngemäß auch für alle noch anhängige Verfahren betreffend die Zollschuldfestsetzung gegenüber der Asia gelten.

In der erwähnten Stellungnahme vom 15. Juli 2013 erhob der Bf. keinerlei substantiierte Einwände gegen die Richtigkeit dieser Zollwerte, stellt aber die grundsätzliche Berechtigung der Behörde zur Ermittlung des Zollwertes auf der Basis der Art. 30 ff ZK in Frage, indem er bestreitet, dass es sich um Fälschungen handelt.

Dem ist zu entgegnen, dass nach den obigen Feststellungen und insbesondere den Aussagen des Z. und den erwähnten Angaben der Unternehmen mit Sitz in China für den Unabhängigen Finanzsenat an der Unrichtigkeit der Fakturen keine Zweifel bestehen. Der Bf. hat auch überhaupt nichts unternommen, um den Transaktionswert durch die Vorlage aussagekräftiger und den Einfuhren zuzuordnender Unterlagen (Rechnungen, Bankbelege, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Falls die NNGmbH – wie in der Beschwerde behauptet – vor den Zollabfertigungen die Zollwertfrage mit den Zollorganen ventiliert haben sollte – wofür es aber nach der Aktenlage keinerlei Beweise gibt – hätte eine entsprechende behördliche Stellungnahme ausschließlich an Hand der maßgebenden Fakturen erfolgen können. Da sich aber die den Verzollungen zu Grunde gelegten Fakturen zweifelsfrei als Fälschungen herausgestellt haben, können – wie bereits oben ausführlich dargestellt – die darin genannten Rechnungspreise nicht zur Abgabenbemessung dienen. Einer auf diesen Fälschungen basierenden allfälligen Auskunft kann daher keinerlei Bindungswirkung im Rahmen der Abgabenfestsetzung nach der Zollschuldentstehung zukommen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass dem GATT-Zollwert-Kodex und damit auch den hier zu beachtenden Bestimmungen der Art. 28 bis 36 ZK ein positiver Wertbegriff zugrunde liegt. Maßgeblich ist demnach nicht eine theoretische Größe sondern der Transaktionswert (Art. 29 ZK) bzw. der nach den Vorschriften der Art. 30 bis 36 ZK zu ermittelnde Zollwert. Es obliegt demnach nicht der Disposition des (potentiellen) Zollschuldners, den Zollwert nach eigenem Gutdünken in beliebiger Höhe "auszuverhandeln". Der Bf. kann daher auch aus diesem Grund mit seinem Einwand, das Zollamt habe im Zuge der Vorbesprechungen zunächst einen Zollwert von USD 10.000,00 pro Container akzeptiert, nichts gewinnen.

In den abgefertigten Containern befanden sich – wie den von der NNGmbH vorgelegten Rechnungen zweifelsfrei zu entnehmen ist – verschiedenste Waren unterschiedlicher Beschaffenheit. Die vorherige Einigung auf einen Pauschalwert je Beförderungseinheit kann somit auch deshalb keine Deckung in den Bestimmungen des Zollwertrechts finden, weil sich letztere ausnahmslos auf die im jeweiligen Einzelfall konkret eingeführten Waren beziehen.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Präambel zum GATT-Zollwert-Kodex generell unzulässig ist, der Zollwertfeststellung willkürliche oder fiktive Werte zugrunde zu legen. Willkürliche Werte sind Preise, die nicht mit der Handelspraxis in Einklang stehen. Fiktive Werte sind Preise, die nur zum Schein vereinbart, aber tatsächlich von den Parteien des jeweils zu betrachtenden Rechtsgeschäftes nicht gewollt sind und deshalb auch nicht gezahlt werden, wie etwa eine für Zollzwecke erstellte zu niedrige Proformarechnung (siehe Witte<sup>6</sup>, Rz 13 zu Art. 31 ZK).

Auf Grund der vorstehenden Feststellungen waren die Abgaben neu zu berechnen. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen waren die seitens des Unabhängigen Finanzsenates ermittelten Zollwerte heranzuziehen.

Der Bf. beantragte die Einvernahme der Frau L. von der Firma W. Ltd. zur Frage, ob ihr Unternehmen Fakturen an ungarische Gesellschaften ausgestellt habe. Dazu ist darauf

hinzuweisen, dass sich nach den Angaben der Frau L. die vom genannten Unternehmen verwendeten Rechnungsvordrucke wesentlich von den von der NNGmbH zu den Verzollungen herangezogenen Fakturen unterscheiden. Vergleicht man nun die von Frau L. zur Verfügung gestellte Ablichtung einer Originalfaktura mit den von der NNGmbH vorgelegten Dokumenten, zeigen sich sofort die von Frau L. aufgezeigten Unterscheidungsmerkmale, die sich am unterschiedlichen Schriftbild und an den Stempelabdrucken manifestieren. Die Originalrechnung enthält auch nicht die oben angesprochene fehlerhafte Ursprungserklärung. Diese Abweichungen werden vom Bf. nicht bestritten. Entscheidungsmaßgeblich ist somit nicht die Frage, ob das angeführte Unternehmen in China tatsächlich Fakturen an ungarische Abnehmer ausgestellt hat sondern ob die NNGmbH Vordrucke verwendet hat, die nicht von diesem Versender stammen und somit Fälschungen darstellen. Von der begehrten Beweisaufnahme war daher mangels Relevanz Abstand zu nehmen.

Der vom Bf. erhobene Vorwurf, die Zollbehörde habe es unterlassen, die Empfänger einzuvernehmen, ist schon deshalb unberechtigt, weil nach der Aktenlage nicht feststeht, wer die eingeführten Waren tatsächlich erworben hat. Auch der Bf. macht dazu keinerlei konkrete Angaben.

Die ebenfalls vom Bf. begehrte Einvernahme der K. musste entfallen, weil der Bf. der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates um Bekanntgabe einer ladungsfähigen Adresse nicht entsprochen hat und eine Kontaktaufnahme mit der Zeugin an der in der Beschwerde genannten Anschrift nicht möglich war.

Insofern der Bf. die Abgabenvorschreibungen für die „Versandverfahrensfälle“ anspricht ist darauf hinzuweisen, dass diese Zuwiderhandlungen zwar Teil des Gesamtkomplexes aber nicht Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens sind, das ausschließlich die Zollschuldfestsetzung nach der Überführung der erwähnten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr betrifft. Ein näheres Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen ist daher entbehrlich.

Zum Einwand, die Abgabenbehörde erster Instanz habe die in Art. 218, 219 und 220 ZK festgelegten Fristen missachtet, wird ausgeführt:

Gemäß Art. 220 ZK hat in den Fällen, in denen 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 ist, die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrages oder des nachzuerhebenden Restbetrages 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 Art. 219 ZK verlängert werden.

Die Vorschriften über die buchmäßige Erfassung und die Entrichtung der Zollschuld sind in den Art. 217-232 ZK geregelt.

Gemäß Art. 217 Abs. 1 erster Satz ZK muss jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige statt dessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

Gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK ist ein Abgabebetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Der zweitägigen Frist des Art. 220 Abs. 1 ZK zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung kommt ausschließlich im Zusammenhang mit der Abführung der Eigenmittel an die Kommission gem. Art. 10 VO Nr. 1150/2000 (ABL. 2000 Nr. L 130/1) Bedeutung zu (BFH 24.4.2008, VII R 62/06). Eine verspätete nachträgliche buchmäßige Erfassung, die zu einer verspäteten Mitteilung an den Zollschuldner gem. Art. 221 Abs. 1 ZK führt, verpflichtet den Mitgliedsstaat nur zur Zahlung von Zinsen nach Art. 11 VO Nr. 1150/2000. Sie berührt nicht die Befugnis der Zollbehörden zur Nacherhebung. Bei der Frist des Art. 220 Abs. 1 S. 1 handelt es sich deshalb um eine Vorschrift, die nicht im Interesse des jeweiligen Zollschuldners erlassen worden ist, so dass er aus einem etwaigen Verstoß nicht selbst Rechte herleiten kann (Alexander in Witte<sup>6</sup>, Rz. 2 zu Art. 220 ZK, mit weiteren Nachweisen).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Zollbehörden regelmäßig erst dann iSd Art. 220 Abs. 1 ZK in der Lage sind, den Abgabebetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen, wenn ihre Ermittlungen zur Erlassung eines Steuerbescheides abgeschlossen sind. Dass dies – wie vom Bf. angedeutet – bereits im Jahr 2007 der Fall gewesen sein könnte, ist auszuschließen. Dagegen spricht schon der Umstand, dass die für die Bescheiderlassung relevante oben zitierte Niederschrift erst am 25. Februar 2008 aufgenommen worden ist.

In der Tatsache, dass die Abgabenbehörde erster Instanz im Gegenstand die nachträgliche buchmäßige Erfassung nach Art. 220 ZK erst mit Bescheid vom 3. März 2008 (und somit jedenfalls innerhalb der in Art. 221 Abs. 3 ZK festgelegten Verjährungsfrist von drei Jahren)

vorgenommen hat, ist daher aus den genannten Gründen keine Rechtswidrigkeit zu erblicken. Die diesbezüglichen Einwände des Bf. gehen somit ins Leere.

### **Zur Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer laut Bescheid II:**

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#) die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 erster Satz UStG 1994](#) ist Inland das Bundesgebiet.

Gemäß [§ 29 Abs. 8 UStG 1994](#) gelten bis auf weiteres als Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes - soweit sie nicht unmittelbar anwendbar sind (zB für die Besteuerung des Erwerbes) - gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

[Art. 7 UStG 1994](#) über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

"(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

...

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der

Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen gemäß [§ 18 Abs. 8 UStG 1994](#) im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Auf Grund des [Art. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, [BGBl. 401/1996](#) erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7 UStG 1994](#)) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. Durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, [Art. 11 UStG 1994](#)),
2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, [Art. 11 UStG 1994](#)) und

2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des [§ 7 Abs. 5 UStG 1994](#), insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

...

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein."

Unbestritten ist, dass alle verfahrensgegenständlichen Waren auf Grund der Angaben der NNGmbH und der Codierung 4200 in den Zollanmeldungen zunächst steuerfrei belassen worden sind ([Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#)). Ebenso steht außer Streit, dass weder die NNGmbH noch der Bf. die vom Zollamt geforderten Nachweise zum Vorliegen der Voraussetzungen des [Art. 7 UStG 1994](#) erbracht haben.

Die Beschwerde argumentiert dahingehend, dass „innergemeinschaftliche Warenbewegungen“ stattgefunden hätten. Die Waren seien nicht bei der NNGmbH geblieben sondern von Frachtführern entgegengenommen worden und zweifelsfrei an ein Unternehmen geschickt worden, das sich mit dem Textilhandel beschäftigt. Um welches Unternehmen in der Gemeinschaft es sich dabei handeln soll, ist diesem Vorbringen jedoch nicht zu entnehmen. Der Bf. bleibt auch jeden Nachweis für die Glaubhaftmachung seines diesbezüglichen Vorbringens schuldig. Seine Behauptung, jede andere „Sachverhaltsdarstellung“ sei unsinnig, weil sich die Ware nicht mehr bei der NNGmbH befände, ist zur Nachweisführung im gegebenen Zusammenhang schon deshalb ungeeignet, weil sich der Anmelder von seinen Verpflichtungen nicht etwa durch das bloße Wegschaffen der Ware befreien kann.

Nach den Bestimmungen des § 1 der o.a. Verordnung des Bundesministers für Finanzen, [BGBl. Nr. 401/1996](#), hat der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7 UStG 1994](#)) eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Als solche Nachweise kommen etwa in Betracht eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (§ 2 Z. 3 der genannten Verordnung).

In den Fällen der Versendung hat der Unternehmer den Nachweis zu führen durch einen Versendungsbeleg iSd [§ 7 Abs. 5 UStG 1994](#), insbesondere durch Frachtbriefe, Post-

aufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke (§ 3 Abs. 1 Z. 2 der genannten Verordnung).

Die von der NNGmbH dem Zollamt zu diesem Zweck vorgelegten [CMR](#)-Frachtbriefe sind zur Nachweisführung schon deshalb nicht geeignet, weil in ihnen kein Frachtführer angeführt ist. Ein Frachtbrief ist nach ständiger Rechtsprechung dann kein Beförderungspapier, wenn die Unterschrift des Frachtführers fehlt (BFH 8.8.2006, VIIR20/05).

Dass die NNGmbH die vorgelegten [CMR](#)-Frachtbriefe nicht ordnungsgemäß ausgefüllt hat, stellt der Bf. nicht in Abrede. Er meint aber, dies sei deshalb unerheblich, weil eindeutig feststehe, dass eine innergemeinschaftliche Warenbewegung stattgefunden habe. Anders sei es nicht erklärbar, dass bei den diversen Hausdurchsuchungen die Waren nicht gefunden worden seien.

Dem ist zu entgegnen, dass die erwähnte Verordnung eine taxative Aufzählung der zwingend zu erbringenden Nachweise enthält. Erleichterungen der Nachweisführung iSd Vorbringens des Bf. sind selbst dann nicht vorgesehen, wenn es sich – wie im vorliegenden Fall – um eine überaus große Menge an Waren handelt.

Die Berechtigung der Mitgliedstaaten, den Wirtschaftsbeteiligten eine entsprechende Nachweisführung aufzuerlegen, hat auch der Europäische Gerichtshof bereits mehrmals bestätigt. So ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs etwa, dass der Lieferer von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie für die Befreiung den Beweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfüllt sind, einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch (EuGH 7.12.2010, [C-285/09](#), Randnr. 46).

Der EuGH hat auch festgestellt, dass die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (EuGH 27.9.2007, [C-409/04](#), Randnr. 42). Derartige Nachweise liegen in den genannten Fällen unstrittig nicht vor.

Nach ständige Rechtsprechung des VwGH ist das Vorliegen einer Rechnung materiellrechtliche Voraussetzung für u.a. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (VwGH 12.12.1988, [87/15/0079](#)). In Anlehnung an diese Judikatur kommt nach Ansicht des Unabhängigen



Finanzsenates auch bei der Beurteilung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen der Frage, ob eine (der tatsächlichen Transaktion entsprechende) gültige Handelsrechnung vorliegt, entscheidende Bedeutung zu. Dies deckt sich auch mit der o.a. Verordnung, BGBl. Nr. 401/96, die in § 2 Z. 1 ebenfalls ausdrücklich die Durchschrift oder Ablichtung einer Rechnung zur Nachweisführung fordert. Wenn die Fakturen – wie in den gegenständlichen Fällen – nicht geeignet sind, die darin dokumentierten Lieferungen oder Leistungen nachzuweisen und sowohl die Identität der liefernden Unternehmen als auch jene der Abnehmer wegen Rechnungsfälschung offen bleibt, können sie nicht zum Nachweis einer Lieferung dienen, an die die Steuerfreiheit anknüpfen kann.

Aus all diesen Gründen ist das Zollamt zu Recht zum Schluss gelangt, dass hinsichtlich aller verfahrensgegenständlichen Einfuhren die Steuerbefreiungen mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 [UStG 1994](#) nicht in Betracht kommen.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es als erwiesen, dass die NNGmbH keinerlei Kontakte oder Geschäftsbeziehungen mit den in den Zollanmeldungen als Versender/Ausführer genannten in China ansässigen Unternehmen hatte. Dies hat auch der ehemalige Geschäftsführer der NNGmbH eingeräumt. Es ist somit ausgeschlossen, dass diese Unternehmen, die nach der Aktenlage nicht Vertragsparteien der in den Zollanmeldungen abgebildeten Rechtsgeschäfte waren, die NNGmbH gemäß § 27 Abs. 7 UStG zum Fiskalvertreter bestimmt haben. Ein näheres Eingehen auf die diesbezüglichen Einwände des Bf. erübrigt sich daher.

Dem Begehren, von der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer im Hinblick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung der NNGmbH abzusehen, kann schon deshalb nicht entsprochen werden, weil die Wirtschaftsgüter unstrittig nicht für dieses Unternehmen eingeführt worden sind auch die sonstigen in § 12 UStG normierten Voraussetzungen nicht erfüllt wurden. Die NNGmbH als Speditionsunternehmen hat es vielmehr bloß übernommen, die Zollabfertigung der gegenständlichen Waren vorzunehmen. Sie war daher hinsichtlich dieser Waren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Das Zollamt hat durch eine entsprechende Datenbankabfrage festgestellt, dass die NNGmbH in keinem einzigen Fall das Bestätigungsverfahren nach [Art. 28 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Überprüfung der UID-Nummern der angeblichen Erwerber in den anderen Mitgliedstaaten in Anspruch genommen hat. Diese Feststellung kann der Bf. mit seiner beweislos vorgetragenen Behauptung, die UID-Nummern seien von Angestellten der NNGmbH überprüft worden, nicht widerlegen.

Zu untersuchen bleibt, ob für die NNGmbH durch die aufgezeigten Unregelmäßigkeiten die Abgabenschuld entstanden ist.

Mit der Verpflichtung der Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Anschluss an die Einfuhr wird die EUST-Befreiung aufgrund der Verwendung der Ware zu einem besonderen Zweck gewährt und bieten sich Anwendungsfälle des Art. 204 ZK. Während somit in solchen Fällen die Zollschuld nach Art. 201 ZK entsteht, entsteht eine allfällige EUST-Schuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK (Mairinger in Achatz/Summersberger/Tumpel (2013), Umsatzsteuer und Zoll, Linde, S. 122).

Wie bereits oben festgestellt, ist das Zollamt in allen verfahrensgegenständlichen Fällen zu Recht davon ausgegangen, dass keine innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd zitierten Bestimmungen vorliegen. Wenn – wie eben erwähnt – in einer entsprechenden Unterlassung das Nichterfüllen einer der Voraussetzungen für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken zu erblicken ist, ist eine solche Zuwiderhandlung unter den Tatbestand des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK zu subsumieren.

Das Zollamt hat im Bescheid II vom 3. März 2008 die Entstehung der EUST-Schuld auf die Bestimmungen der Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und iVm [§ 71a ZollR-DG](#) gestützt.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet zwar – wie bereits oben ausgeführt – den auch vom Zollamt angenommenen Sachverhalt als erwiesen, kommt aber zu einer rechtlich abweichenden Qualifikation dieses Sachverhaltes und geht in allen Fällen von einer Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK aus. Der Spruch des Bescheides vom 3. März 2008 war daher entsprechend abzuändern.

Dies wird wie folgt begründet:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht gemäß Artikel 204 Abs. 1 lit. b ZK, wenn in anderen als den in Artikel 203 ZK genannten Fällen eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Artikel 204 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem

Zeitpunkt in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Zollschuldner ist gemäß Artikel 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) gilt das Zollrecht bei der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben), soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Hat der Anmelder eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obgleich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht gegeben sind, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) vorliegen. Ist dies zu verneinen, da der Anmelder nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat (etwa weil er – wie hier – das Bestätigungsverfahren zur Überprüfung der UID-Nummern nicht zu Anwendung gebracht hat), besteht für die Einfuhr Steuerpflicht (Ruppe/Achatz, UStG4, Art 6, Rz. 21/1).

Da - wie dargestellt - die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer im Beschwerdefall nicht vorlagen, ist die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 204 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 ZK iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) für die NNGmbH als Anmelderin entstanden (siehe auch VwGH 18.12.2006, [2006/16/0070](#)).

Eine Heranziehung der Anmelderin als Abgabenschuldnerin gemäß [§ 71a ZollR-DG](#) scheidet bei dieser Konstellation aus. Denn eine Einfuhrumsatzsteuerschuld nach der bezogenen Gesetzesstelle schuldet nach deren ausdrücklichen Anordnungen der Anmelder nur dann, wenn er in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach [Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt. Indem das Zollamt zutreffend festgestellt, dass die NNGmbH nach der zuletzt genannten Bestimmung hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer zur Zollschuldnerin geworden ist, hat es einer allfälligen Vorschreibung dieser Abgabe nach [§ 71a ZollR-DG](#) den Boden entzogen.

Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung

Da nach den oben angeführten Feststellungen sowohl die Nachforderung des Zolls gemäß Art. 220 ZK als auch die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 ZK zu Recht erfolgte, lagen auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) vor, deren Höhe entsprechend der mit der vorliegenden Entscheidung vorgenommenen Neuberechnung der Eingangsabgaben entsprechend anzupassen war.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Zoll und EUST (Seite 1 – 4)

1 Berechnungsblatt Abgabenerhöhung (Seite 1 – 2)

Wien, am 20. Dezember 2013