

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 22. Dezember 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt ZA vom 21. November 2011, GZ.: 000000, betreffend die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrabgaben und Festsetzung einer Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt

Die A-GmbH beantragte in der Zeit von April 2007 bis November 2008 in den 42 verfahrensgegenständlichen Fällen zollamtliche Abfertigungen im e-zoll-Verfahren. Bei den Abfertigungen handelte es sich nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid um die Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 42xx).

Anmelderin war in allen Fällen im indirekten Vertretungsverhältnis die angeführte Spedition, deren Geschäftsführer der Bf. war. In den Anmeldungen wurden als Warenempfänger drei ungarische Unternehmen, als Versender ein chinesisches Unternehmen, die CN-Ltd, und als Ursprungsland der Waren „China“ angegeben.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 2. April 2009 wurde der Firmenwortlaut A-GmbH in A**-GmbH geändert. Das am Dat1 beim Handelsgericht Wien begonnene Konkursverfahren betreffend die A**-GmbH wurde am Dat2 beendet. Der Konkurs wurde mangels Kostendeckung aufgehoben (Beschluss vom Dat2, Az***).

Im Dezember 2008 haben die Ermittlungen des Zollamtes ZA als Finanzstrafbehörde erster Instanz erbracht, dass bei mehreren tausend Zollanmeldungen (darunter die verfahrensgegenständlichen 42 Abfertigungen) der genannten Spedition falsche, wertmäßig verminderte und geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen den Verzollungen zur Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr

(Verfahren: 40xx) und zur Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren: 42xx) zugrunde gelegt wurden.

Im Zuge der Erhebungen wurde eine ab dem Jahre 2008 tätige Fälscherwerkstatt ausgehoben in der u.a. diverse Stempel und Dokumente entdeckt wurden, die darauf schließen ließen, dass falsche, wertmäßig verminderte und geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen angefertigt und dass mit diesen Rechnungen zahlreiche rechtswidrige Verzollungen beantragt wurden. Geschäftsführer der Fälscherwerkstatt „XY-GmbH“ war N., die eigentliche Tätigkeit oblag C., Gesellschafter des Unternehmens, der den Bf. dahingehend belastete, bei den Malversationen mitgewirkt, ja sogar den Vorschlag dazu gemacht zu haben. C. wurde mit Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom Dat3, *Hv**, rechtskräftig wegen Abgabenhinterziehung verurteilt.

Mit rechtskräftigem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom Dat4, **Hv**, wurden der Bf. und die Mitangeklagten (U., N. u.a.) schuldig gesprochen, in der Zeit von 20. Juni 2007 bis 9. Dezember 2008 bei den ihnen gemäß dem Schulterspruch angelasteten Taten jeweils in subjektiver und objektiver Hinsicht eine Abgabenhinterziehung bzw. einen Schmuggel in unterschiedlichen Beteiligungsformen begangen zu haben. Es wurden demnach einerseits bei Verzollungen gefälschte, vor allem einen unrichtigen, niedrigeren Warenwert und geringere Mengen sowie falsche, großteils nicht existente Versender und Empfänger ausweisende Unterlagen zur Abgabenfestsetzung vorgelegt und andererseits falsche, geringere Stückzahlen aufweisende Rechnungen der Verzollung in Österreich zugrunde gelegt und Mehrmengen nicht der Verzollung gestellt.

Betreffend den verfahrensgegenständlichen Sachverhalt wurde das Finanzstrafverfahren von der Zentralen Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption am 31. Oktober 2013 unter Vorbehalt späterer Verfolgung eingestellt. Nach Ergehen des oben genannten Urteils ist eine Fortführung des Finanzstrafverfahrens gemäß § 193 Abs. 3 StPO unterblieben, da davon auszugehen ist, dass eine zu verhängende Zusatzstrafe keinen wesentlichen Einfluss auf das Gesamtstrafmaß hat.

Bei den verfahrensgegenständlichen Fällen handelt es sich um 42 Abfertigungen der Anmelderin A-GmbH als indirekte Vertreterin ungarischer Warenempfänger. Das Zollamt ZA hat dem angefochtenen Bescheid eine Aufstellung aller relevanten Abfertigungsdaten - dies bezogen auf die jeweilige CRN (customs reference number) und beginnend mit der laufenden Nummer 551 und endend mit der laufenden Nummer 1192 - beigefügt. Das Zollamt ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass alle den Abfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen gefälscht waren.

Aufgrund der durchgeführten Einvernahmen im Strafverfahren und dem Umstand, dass auf den Computern der Firmenangestellten Rechnungen als Excel-Dokumente abgespeichert waren und Fakturen unterschiedlichster Versender denselben Aufbau und dasselbe Schriftbild hatten, und in den Speditionsakten Blanko-Rechnungsformulare mit Stempeln sichergestellt wurden, auf denen in weiterer Folge Daten wie

Warenbeschreibung, Mengen und Werte ergänzt wurden, erachtete es das Zollamt ZA als erwiesen, dass bereits vor dem vom Gerichtsurteil umfassten Zeitraum, zumindest aber seit 2006 Malversationen begangen wurden.

In allen Abfertigungsfällen (Anlage 1, Spalte „Zollwert“, Buchstabe Q, der Beschwerdevorentscheidung) enthielten die der Verzollung zugrunde gelegten Rechnungen Schreibfehler in der Versenderadresse. Rechnungen dieses Versenders wiesen auch unterschiedliche Schriftbilder und unterschiedliche Rechnungsköpfe auf. Zudem war eine unrichtige Telefonnummer des Versenders angeführt. In den Speditionsakten konnten sowohl Blankorechnungen des Versenders mit Firmenstempeln als auch zahlreiche auf Firmencomputern abgespeicherte und beliebig veränderbare Rechnungen dieses Versenders samt den oben angeführten Schreibfehlern sichergestellt werden.

Die Zollbehörde schloss aus diesen Ermittlungsergebnissen, dass für die ungarischen Unternehmen, die als Warenempfänger auftraten, Textilwaren und auch andere Waren mit Ursprung China auf Grundlage falscher und wertmäßig verminderter Rechnungen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden.

Vor der Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr sind die verfahrensgegenständlichen Waren im externen Versandverfahren von der EU-Außengrenze nach Österreich befördert worden.

Geschäftsführer der Anmelderin war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum der Bf.

Mit Bescheid vom 21. November 2011, GZ. 000000, stellte das Zollamt ZA fest, dass für den Bf. gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71 ZollRDG eine Eingangsabgabenschuld an Zoll (A00) im Ausmaß von 57.143,27 Euro und an Zoll (A30) im Ausmaß von 2.231,73 Euro entstanden sei, weil der Bf. die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert habe, obwohl er wusste, dass sie unrichtig waren. Da buchmäßig nur Eingangsabgaben an Zoll (A00) im Betrage von 23.045,99 Euro und an Zoll (A30) im Betrage von 743,91 Euro buchmäßig erfasst worden seien, seien daher Einfuhrabgaben - an Zoll (A00) ein Betrag von 34.097,28 Euro, an Zoll (A30) ein Betrag von 1.487,82 Euro nachträglich buchmäßig zu erfassen und eine Abgabenerhöhung (1ZN) in der Höhe von 6.553,00 vorzuschreiben, in Summe demnach ein Betrag von 42.138,10 Euro.

Dagegen richtete sich die in offener Frist eingebrachte und nunmehr als Beschwerde zu wertende Berufung vom 22. Dezember 2011. Vom Bf. wird der Antrag gestellt, der Berufung Folge zu geben, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2014, Zahl: 000BVE, gab das Zollamt der Beschwerde teilweise statt und setzte die Einfuhrabgaben in Höhe von 53.898,62 Euro an Zoll (A00), 2.231,73 Euro an Zoll (A30) sowie die Abgabenerhöhung im Ausmaß von 6.165,89 Euro neu fest, in Summe demnach 62.296,24 Euro, und errechnete einen

Nachforderungsbetrag im Ausmaß von nunmehr insgesamt 38.506,34 Euro (30.852,63 an Zoll A00, 1.487,82 an Zoll A30 und 6.165,89 an Abgabenerhöhung).

Mangels Vorliegens eines Transaktionswertes nach Art. 29 Abs. 1 ZK wurden bei Textilien statistische Daten ausgewertet und zur Zollwertermittlung nach Art. 31 ZK herangezogen. Hinsichtlich der anderen Waren erfolgte mangels Vorliegens eines Transaktionswertes, mangels anderer Daten und unzureichender bzw. ungenauer Warenbezeichnung (Spielzeug, Küchenware, Computerzubehör, Dekorationsmaterial, Eisenware usw.) die vom Zollamt durchgeführte Schätzung auf der Grundlage des Art. 31 ZK mittels Multiplikation der angegebenen Verzollungswerte mit dem Faktor 3.

Mit Schriftsatz vom 25. August 2014 stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Vom Bf wird im Vorlageantrag u.a. der Antrag gestellt, das BFG möge der Beschwerde in mündlicher Verhandlung Folge geben und den Haftungsbescheid (gemeint wohl: Abgabenbescheid) auch im Ausmaß des Betrages in der Höhe von 38.506,34 Euro beheben.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Rechtslage

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a der im Beschwerdefall noch maßgebenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex, im Folgenden: ZK) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

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

Gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die Abgaben der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.

Gemäß § 71 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entsteht nach Maßgabe des Art 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK die Zollschuld in dem nach Artikel 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem Anmelder unrichtige und unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in

Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinne des Artikels 1 des Zollkodex), weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK hat, wenn der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag 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 Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.

Gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK erfolgt außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Gemäß Art. 203 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrzollpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird (Absatz 1), und zwar in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird (Absatz 2). Zollschuldner nach Absatz 3 leg. cit. sind zum einen die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat (erster Anstrich), und zum anderen die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen (zweiter Anstrich), sowie weiters die Personen, welche die betreffenden Waren erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise wissen hätten müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war (dritter Anstrich), und gegebenenfalls auch die Person, welche die Verpflichtungen aus einer vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens einzuhalten hatte (vierter Anstrich).

Gemäß Art. 213 ZK sind, wenn es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner gibt, diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Gemäß Art. 215 Abs. 1 erster und zweiter Anstrich ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand, der die Zollschuld entstehen lässt, oder, wenn dieser Ort nicht bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Zollbehörden feststellen, dass

die Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollschuld hat entstehen lassen. Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt gemäß Absatz 2 leg. cit. die Zollschuld als an dem Ort entstanden, an dem sich die Ware aufgrund der Feststellungen zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand. Stellt eine Zollbehörde fest, dass eine Zollschuld gemäß Artikel 202 ZK in einem anderen Mitgliedstaat entstanden ist, so gilt die Zollschuld gemäß Absatz 4, sofern sie weniger als 5 000 EUR beträgt, als in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde.

Gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK ist der Zollwert der eingeführten Waren, wenn er nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden kann, auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens,
- des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

Gemäß § 108 Abs. 1 ZollIR-DG ist, wenn außer in den Fällen des Absatz 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK entsteht oder eine Zollschuld gemäß Artikel 220 nachzuerheben ist, eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Artikel 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen

Im Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden (das Bundesfinanzgericht) haben (hat) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei

Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der einer Behörde (dem Bundesfinanzgericht) nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204, oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 167, Rz. 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt ZA vorgelegten Abgaben- und Finanzstrafakten, insbesondere auf die Auswertung der verfahrensgegenständlichen Rechnungen, den Angaben des Bf. in der Niederschrift vom 3. Februar 2010, die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes als Finanzstrafbehörde erster Instanz betreffend den „Ungarn-“ und den „Italienkomplex“, auf den Abschlussbericht an die Zentrale Staatsanwaltschaft zur Verfolgung von Wirtschaftsstrafsachen und Korruption vom 29. September 2011 (Neufassung vom 21. März 2013), AZ. 00000AB, weiters auf die Urteile des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom Dat4, **Hv** (Bf. u.a.) und vom Dat3, *Hv** (C.).

Aufgrund der durchgeführten Einvernahmen im Strafverfahren und dem Umstand, dass auf den Computern der Firmenangestellten Rechnungen als Excel-Dokumente abgespeichert waren und Fakturen unterschiedlichster Versender denselben Aufbau und dasselbe Schriftbild hatten, und in den Speditionsakten Blanko-Rechnungsformulare mit Stempeln sichergestellt wurden, ist als erwiesen anzunehmen, dass die den Abfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen gefälscht wurden. Auf den Verzollungsrechnungen wurden Daten wie Warenbeschreibung, Mengen und Werte ergänzt, um dadurch die Zollbelastung gering zu halten.

In allen Abfertigungsfällen (Anlage 1, Spalte „Zollwert“, Buchstabe Q, der Beschwerdevorentscheidung) enthielten die der Verzollung zugrunde gelegten Rechnungen Schreibfehler in der Versenderadresse. Rechnungen dieses Versenders wiesen auch unterschiedliche Schriftbilder und unterschiedliche Rechnungsköpfe auf. Zudem war eine unrichtige Telefonnummer des Versenders angeführt. In den Speditionsakten konnten sowohl Blankorechnungen des Versenders mit Firmenstempeln als auch zahlreiche auf Firmencomputern abgespeicherte und beliebig veränderbare Rechnungen dieses Versenders samt den oben angeführten Schreibfehlern sichergestellt werden.

Bei einer Gesamtbetrachtung dieser Umstände kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich auch bei den verfahrensgegenständlichen, den Zollabfertigungen zugrunde gelegten Rechnungen um Fälschungen gehandelt hat.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnissen vom 3. November 2017, RV/7200222/2013 und RV/7200223/2013, sowie vom 4. Jänner 2018, RV/7200052/2014, Bescheide des Zollamtes ZA aufgehoben, mit denen das Zollamt gegenüber der beschwerdeführenden Partei ebenfalls eine Nachforderung von Einfuhrabgaben im Grunde des Art. 220 ZK geltend gemacht hat.

Eines der zentralen Begründungselemente in diesen aufhebenden Erkenntnissen lautete (auszugsweise Wiedergabe, vgl. BFG 4.1.2018, RV/7200052/2014):

„... wenn man davon ausgeht, dass es im Zusammenhang mit den Einfuhren zu zwei verschiedenen Zu widerhandlungen gekommen ist, die zum Entstehen der Zollschuld in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten geführt haben, wären konkrete Feststellungen dahingehend erforderlich inwiefern es einerseits zu einer Tatbestandsverwirklichung gem. Art. 203 ZK (wegen der Mengenproblematik) gekommen ist und andererseits inwiefern die Voraussetzungen für eine Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK (wegen der Angabe unrichtiger Rechnungspreise) vorliegen.“

Derartige Feststellungen fehlen aber. Das Zollamt geht vielmehr „pauschal“ davon aus, dass der tatsächliche Wert der Waren um das Dreifache höher war als angemeldet und legt diese Rechengröße der Nachforderung zu Grunde. Damit geht das Zollamt implizit davon aus, dass für alle Waren die Zollschuld gemäß Art. 201 ZK entstanden sei und hinsichtlich aller Waren auf Grund einer Unterfakturierung die Voraussetzungen für eine Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK vorliegen. Damit unterlässt es das Zollamt eine Differenzierung hinsichtlich der vorerwähnten Zollschuldtatbestände vorzunehmen.“

Auch im vorliegenden Fall ist erwiesen, dass die Waren vor ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr in Österreich zunächst in Koper (Slowenien) in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt worden sind. Schon dort kamen gefälschte Fakturen zum Einsatz, die u.a. unrichtige Angaben hinsichtlich der Menge enthielten. Für diese Mehrmengen entstand die Zollschuld bereits in Slowenien. Dies hat der Vertreter des Zollamtes im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausdrücklich außer Streit gestellt.

Damit gleicht das verfahrensgegenständliche Verfahren (nämlich die Nachforderung von Einfuhrabgaben im Grunde des Art. 220 ZK) in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht dem erwähnten Parallelfall.

Der Bescheid war daher aufzuheben. Zur Begründung darf auf die Begründung des erwähnten Erkenntnisses GZ. RV/7200222/2013 verwiesen werden.

Die Mehrmengenproblematik sei an Hand der Position ... der CRN ... erläutert:

Mit dieser Zollanmeldung wurden 72 Stk. Kugelschreiber mit einem Wert von 0,10 USD je Stück in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, woraus der in der Zollanmeldung angeführte Artikelpreis von USD 7,20 resultiert. Dieser Preis ist per se nicht völlig unglaublich, zumal im Internet an Wiederverkäufer Kugelschreiber aus China mit einem Stückpreis von USD 0,02 angeboten werden (Abfrage vom 29. August 2017).

Geht man davon aus, dass die Mengenangabe unrichtig ist, dass die Sendung also nicht eine Menge von bloß 72 Stk. Kugelschreiber umfasste, sondern beispielsweise tatsächlich 20.000 Kugelschreiber verpackt waren und bei der Eröffnung des Versandverfahrens eine Fakta mit entsprechenden falschen Mengenangaben vorgelegt wurde, ergibt sich daraus, dass 19.928 Stk. Kugelschreiber bereits in Slowenien der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden.

Da mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit nicht ermittelt werden konnte, zu welchem Anteil die Nachforderung auf eine echte Unterfakturierung (Anführung zu geringer Preise je Warenposition in den Fakturen und in den Zollanmeldungen) bzw. auf die oben angesprochene Mehrmengenproblematik (Anführung zu geringer Mengen in den Zollanmeldungen) beruht und es somit an den Grundlagen für eine nachvollziehbare korrekte Bemessung des Nachforderungsbetrages mangelt, liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die gesetzlichen Voraussetzungen für die in Rede stehende Abgabenfestsetzung nicht vor.

Denn es spricht alles dafür, dass auch in den Streitfällen bei der Abgangsstelle in Koper anlässlich der Eröffnung der externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unrichtige Angaben hinsichtlich der Mengen der eingeführten Waren gemacht wurden und dass demnach die slowenische Zollverwaltung für die Erhebung der dadurch gem. Art. 203 ZK entstanden Eingangsabgabenschuld zuständig ist. Die Bf. kommt als Abgabenschuldnerin für die dadurch entstandene Zollschuld nicht in Betracht, weil sie weder aktiv Handelnde noch Hauptverpflichtete war.

Hingegen gibt es für die Annahme, dass es hinsichtlich der 236 Zollanmeldungen – wie vom Zollamt im angefochtenen Bescheid unterstellt – ausschließlich auf Grund von Unterfakturierungen zu einer zu geringen Festsetzung der Eingangsabgabenschuld gekommen sei, keinerlei gesicherte Ermittlungserkenntnisse."

Auch im vorliegenden Fall ist als erwiesen anzunehmen, dass die Waren vor ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr in Österreich zunächst anlässlich ihres Eintritts in das Zollgebiet der Union in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt worden sind und in der Folge im Versandverfahren nach Österreich gelangten. Schon im Einrittsmitgliedstaat kamen gefälschte Fakturen zum Einsatz, die u.a. unrichtige Angaben hinsichtlich der Menge enthielten. Für diese Mehrmengen entstand die Zollschuld bereits in diesem Mitgliedstaat der Union.

Im hier angefochtenen Bescheid sowie in der Beschwerdevorentscheidung geht auch die Zollbehörde nicht davon aus, dass es ausschließlich auf Grund von Unterfakturierungen zu einer zu geringen Festsetzung der Eingangsabgabenschuld gekommen ist. In der Begründung des angefochtenen Bescheides heißt es etwa:

„... Bestärkt wird diese Annahme dadurch, dass auf den Computern der Firmenangestellten Rechnungen als Excel-Dokumente nach Containernummern abgespeichert waren und Fakturen unterschiedlichster Versender den gleichen Aufbau und das gleiche Schriftbild hatten. Weiters wurden in den Speditionsakten Blanko-

Rechnungsformulare mit Stempeln sichergestellt, auf denen in weiterer Folge Daten, wie Warenbeschreibung, Mengen und Werte ergänzt wurden. Aus den sichergestellten Computerdaten geht hervor, dass mit solchen Malversationen bereits Ende 2005 begonnen wurde. ..." (Seiten 6)

„... Oberstes Ziel war - wie sich aus den sichergestellten Beweisunterlagen ergibt - immer eine solche Rechnung zu erstellen, um den jeweiligen Container ohne Probleme durch den Zoll schleusen zu können. Dabei wurden Stückzahlen, Wertangaben und Warenbezeichnungen so verändert, dass im elektronischen System der Zollbehörden keine Risikoparameter (Wertgrenzen, außenhandelsrechtliche Beschränkungen, etc.) anschlugen.

Zu Beginn wurden die Einzelwerte der Waren willkürlich verändert, um so den Gesamtwert der Lieferungen auf bis zu ein Zehntel oder gar ein Zwölftel des wahren Wertes zu senken. Nachdem die Zollbehörde ihre Risikoparameter an die niedrigen Werte anzupassen versuchte (zwingende Kontrolle bei Werten unter USD 40.000.- für Containerlieferungen) wurden die Gesamtwerte pro Container - scheinbar - angehoben, indem Stückzahlen manipuliert wurden. Das heißt, es wurden wesentlich weniger Stückzahlen erklärt als wirklich im Container enthalten waren, diese aber mit einem etwas höheren Wert, der immer noch um ein Vielfaches unter dem tatsächlichen Warenwert lag. So lassen sich auch die bei drei von den Zollbehörden beschlagnahmten Containerlieferungen festgestellten Mehrmengen erklären.

...

Es waren somit weder die genauen Waren, noch ihre Bezeichnung, noch die Werte pro einzelner Ware oder Warengruppe in den Containerlieferungen bekannt und interessierte dies die Tätergruppierungen und nunmehr herangezogenen Schuldner auch überhaupt nicht. Oberstes und einziges Ziel war, die Waren mit einem möglichst geringen, den wahren Werten jedoch nie entsprechenden Rechnungsbetrag am Zoll vorbei auf den Schwarzmarkt in Europa zu bringen. ..." (Seiten 8 und 9)

In der Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juli 2014, Zl. 000BVE, heißt es u.a.:

„... Das Zollamt ZA kam im angefochtenen Bescheid bezüglich der anderen Waren als Textilien zum Schluss, dass als Ergebnis der durchgeföhrten Schätzung die angegebenen Verzollungswerte mit dem Faktor 3 zu multiplizieren sind. Dieser Faktor stellte das Minimum der nachgewiesenen Verkürzungen durch die festgestellten Manipulationen und Fälschungen dar, er berücksichtigte bei den Versicherungswerten einen gewissen Gewinnaufschlag und entsprach den tatsächlichen Gegebenheiten der festgestellten Betrugsmechanismen, wo willkürlich Wert- und Mengenangaben für einzelne Warenpositionen verkürzt bzw. diese erforderlichenfalls auch zur Gänze verheimlicht wurden, um auf einen vorgegebenen Gesamtwert pro Container zu kommen, mit dem man hoffte, die Zollbehörden täuschen zu können. ...“ (Seite 20)

„... Wie bereits herausgearbeitet, sind alle den gegenständlichen Abfertigungen zu Grunde gelegten Rechnungen von Mitarbeitern der Firma XY-GmbH in Zusammenarbeit mit Mitarbeitern der ... - dem Bw - gefälscht oder verfälscht worden und alle angegebenen

Werte für Textilien dort zu niedrig dokumentiert worden. Es bedarf - wie auch bereits aus dem zitierten rechtskräftigen Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien gegen C. zu entnehmen ist - nach Ansicht des Zollamtes keiner aufwändigen Überlegung, dass dies als Teil eines kriminellen Gesamtkonzeptes und Planes geschehen war. Die Waren mussten vom Hersteller in China zu Marktpreisen gekauft werden - dokumentiert in anderen als den vorliegenden Rechnungen - aus China exportiert werden und von China nach Europa, in der Regel per Schiff aber auch als Luftfracht per Flugzeug, transportiert werden. Bereits beim jeweiligen Eingangshafen oder Zollflughafen in Europa, bei dem ein Versandverfahren für die Waren nach Wien eröffnet wird, durften die echten Rechnungen nicht mehr zum Einsatz kommen. ..." (Seite 23)

Bei dieser Sach- und Beweislage gleicht damit das hier verfahrensgegenständliche Verfahren (nämlich die Nachforderung von Einfuhrabgaben im Grunde des Art. 220 ZK) in rechtlicher und sachverhaltsmäßiger Hinsicht den BFG-Erkenntnissen vom 3. November 2017, RV/7200222/2013 und RV/7200223/2013, sowie vom 4. Jänner 2018, RV/7200052/2014.

Die Unterscheidung, ob es zur Tatbestandsverwirklichung gemäß Art. 203 ZK (wegen der Mengenproblematik) gekommen ist oder ob die Voraussetzungen für eine Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK (wegen der Angabe unrichtiger Rechnungspreise) vorliegen, kann nicht im Schätzungswege getroffen werden. Denn geschätzt werden können grundsätzlich nur Rechengrößen, die zur Errechnung der Bemessungsgrundlagen herangezogen werden können. Ob es überhaupt zur Tatbestandsverwirklichung gekommen ist, darf hingegen nicht geschätzt werden.

Es geht dabei ja nicht mehr um eine Schätzung des Zollwertes, sondern um die - unter Beachtung der Regeln des Zollschuldrechtes - zu klärende Frage, ob die Zollschuld überhaupt entstanden ist und wer gegebenenfalls als Zollschuldner in Betracht kommt. All dies entzieht sich naturgemäß einer Schätzung im Rahmen der Zollwertermittlung.

Umgelegt auf den Streitfall bedeutet dies, dass zunächst im Rahmen eines ordnungsgemäß durchgeführten Beweisverfahrens die Frage zu klären wäre, in welchen Fällen von einer Verwirklichung des Tatbestands des Art. 203 ZK in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auszugehen ist und welche Höhe der Zollschuld sich daraus ableiten lässt. In einem zweiten Schritt wäre zu prüfen, in welchem Umfang auf Grund der Unterfakturierungen die Voraussetzungen für die Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK vorliegen und wie der daraus resultierende Nachforderungsbetrag zu ermitteln ist (BFG 4.1.2018, RV/7200052/2014).

Der angefochtene Bescheid, der ohne diese erforderliche Differenzierung in allen Fällen von einer Zollschuldentstehung für den Bf. im Grunde des Art. 201 ZK ausgeht, ist daher zu Unrecht ergangen. Eine nähere Auseinandersetzung mit dem übrigen umfangreichen Beschwerdevorbringen konnte somit unterbleiben.

Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass es somit bei der Festsetzung der Zollschuld gemäß Art. 201 ZK in der ursprünglich der Spedition mitgeteilten Höhe laut den

entsprechenden „Mitteilungen des Abgabenbetrages nach Artikel 221 Zollkodex“ bleibt. Diese Zollschuld ist bereits anlässlich der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entrichtet worden.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das vorliegende Erkenntnis beruht im Wesentlichen auf der vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vorgenommenen, auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Beweiswürdigung. Die zu lösenden Rechtsfragen sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Linz, am 6. März 2018