



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Alois Winklbauer und ADir. Siegfried Köhldorfer über die Beschwerde der O AG, CH-8004 Zürich, Schweiz, W-Straße, vertreten durch die Weh Rechtsanwalt GmbH in 6900 Bregenz, Wolfeggstrasse 1, vom 11. Jänner 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 23. November 2010, Zl. 920000/20647/2010, betreffend die Vorschreibung (Nachforderung) von Eingangsabgaben gem. Art. 201 Abs.1 und 3 iVm 220 Abs.1 Zollkodex und Festsetzung von Nebenansprüchen (Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG) für im Zeitraum von 4.1.2006 bis 14.4.2010 aus der Schweiz importierte (bespielte) DVDs (Warennr. 8523 4051), nach der am 17. November 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

### **Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.**

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird abgeändert:

#### Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage/Zoll (=Zollwert): € 955.223,21; Zollsatz: 3,5 %: **Zoll: € 33.432,81**

abzgl. bereits entrichteter Zollbeträge (€ 8.893,97) = Nachforderung iHv € 24.538,84

Bemessungsgrundl./Abgabenerhöhung: €24.538,84; § 108 Abs.1 ZollR-DG: **€ 3.617,02**

Die Differenz gegenüber der Festsetzung lt. Berufungsvorentscheidung zur Abgabefestsetzung beträgt somit insgesamt **€ 2.458,85** und errechnet sich dieses Guthaben wie folgt:

a) betr. Zoll: € 26.681,91 (Nachforderung lt. Berufungsvorentscheidung) abzgl. € 24.538,84 (Nachforderung lt. Berufungsentscheidung)= € 2.143,07 (Guthaben)

b) betr. Abgabenerhöhung: € 3.932,80 (Festsetzung lt. Berufungsvorentscheidung) abzgl. € 3.617,02 (Festsetzung lt. Berufungsentscheidung)= € 315,78 (Guthaben)

### **Entscheidungsgründe:**

Das Zollamt Feldkirch Wolfurt hat in seinem (an die Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz: Bf, gerichteten) auf Art.201 Abs.1 lit.a) und Abs.3 Zollkodex iVm §§ 2 Abs.1, 108 Abs.1 ZollR-DG gegründeten Abgabenbescheid vom 12.8.2010, ZI.920000/90090/16/2009, festgestellt, dass für die Bf bei der auf Grund von im Zeitraum vom 4.1.2006 bis zum 14.4.2010 abgegebenen Warenanmeldungen bei Grenzzollämtern gegenüber der Schweiz erfolgten Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren (bespielte DVDs der Waren-Nr.85234051) in den zollrechtlich freien Verkehr eine Eingangsabgabenschuld iHv insgesamt € 295.679,88, davon € 35.575,88 an Zoll und € 260.103,80 an Einfuhrumsatzsteuer, zwar entstanden, aber nur ein Eingangsabgabenbetrag von € 73.919,92 (€ 8.893,97 an Zoll, € 65.025,95 an Einfuhrumsatzsteuer) buchmäßig erfasst worden sei. Daher werde der Differenzbetrag von € 221.759,76 (€ 26.681,91 an Zoll, € 195.077,85 an Einfuhrumsatzsteuer) weiterhin geschuldet und sei gem. Art.220 Abs.1 Zollkodex nachzuerheben; zusätzlich werde gem. § 108 Abs.1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von € 29.702,28 festgesetzt. Es werde daher der Bf als Abgabenschuldnerin ein nachträglich buchmäßig erfasster Abgabenbetrag von zusammen € 251.462,04 gem. Art.221 Abs.1 Zollkodex gem. Art.222 Abs.1 Zollkodex iVm § 73 ZollR-DG zur Entrichtung mitgeteilt. Auf Grund der Aktenlage sei als erwiesen anzunehmen, dass die in Rede stehenden Warensendungen mit einem zu geringen Wert deklariert worden seien: Die Bf als (ausländische) Versenderin der Waren mit Sitz in Zürich, Schweiz, hätte seit dem Jahr 2006 in ihren Warenanmeldungen anstatt des sich aus ihrer Homepage ergebenden tatsächlichen Warenwertes unrichtigerweise einen Wert von lediglich CHF 7,00 (für DVDs mit Ursprung in der EU) bzw. CHF 7,50 (für DVDs mit Ursprung USA) pro DVD erklärt, was zu einer zu niedrigen Festsetzung der Eingangsabgaben anlässlich deren Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr geführt habe. Der (tatsächliche) Zollwert der eingeführten Waren sei im vorliegenden Fall iSd Art.31 Zollkodex in Anlehnung an Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm

Art.152 ZK-DVO ermittelt worden, wobei –ausgehend von den aus der Homepage der Bf ersichtlichen Verkaufspreisen- im Schätzungsweg nach § 184 BAO ein durchschnittlicher Verkaufspreis von € 20.- je DVD angenommen worden sei.

Gegen diesen (laut vorliegendem Rückschein als Zustellnachweis) dem bevollmächtigten Vertreter der Bf, der Weh Rechtsanwälte GmbH in Bregenz, am 18.8.2010 bekannt gegebenen Abgabenbescheid wurde (durch den genannten Parteienvertreter) mit an das Zollamt Feldkirch Wolfurt gerichteter Eingabe vom 13.9.2010 der Rechtsbehelf der Berufung erhoben, in welcher die Bf mit im Wesentlichen folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Abgabenvorschreibung beantragte: Das Zollamt scheine offensichtlich von der irrigen Annahme auszugehen, dass der Zollwert der eingeführten DVDs mit deren Verkaufspreis an den Letztverbraucher ident sei. Tatsächlich seien die Waren jedoch mit einer (firmeninternen) Proforma-Rechnung, in der die Einstandspreise angeführt seien, an ihr (bei der AMH GmbH in Lochau, ein mit ihr „verbundenes“ Unternehmen iSd Art.29 Zollkodex, situiertes) Auslieferungslager angeliefert, dort von Bediensteten jenes genannten Unternehmens gegen entsprechendes Entgelt in das Lager übernommen und anschließend an Besteller (private Kunden in Österreich) versendet worden. Im Zuge der Zollabwicklung (Einfuhr der DVDs aus der Schweiz in die Gemeinschaft bzw. nach Österreich) sei der von ihr angegebene Warenwert (lt. beil. Proforma-Rechnungen) jeweils akzeptiert worden; ein Verfahren nach Art.29 Abs.2 lit.a) Zollkodex sei nie eingeleitet worden, sodass für eine „Wiedereröffnung“ der seinerzeitigen (rechtkräftig abgeschlossenen) Zollverfahren –auch aus dem unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit- kein sachlicher Grund bestehe. Im Übrigen leide der angefochtene Bescheid auch an relevanten Verfahrensmängeln und sei kaum bzw. nicht nachvollziehbar begründet.

Mit (auf §§ 85b und f ZollR-DG iVm Art.245 Zollkodex gegründeter (nachweislich am 13.12.2010 dem obgenannten Vertreter der Bf zugangener) Berufungsvorentscheidung vom 23.11.2010, Zl.920000/20647/2010, gab das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Berufung mit der Maßgabe teilweise statt, dass es die nachträgliche Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer (€ 195.077,85) unter Hinweis auf die hierauf anzuwendende Bestimmung des § 72a ZollR-DG zur Gänze und den auf diesen Betrag entfallenden Anteil der Abgabenerhöhung (€ 25.769,48), aufhob, im Übrigen aber die Berufung als unbegründet abwies, dies im Wesentlichen unter Hinweis auf die angewendete Gesetzeslage, und zwar zum einen zum Zollwert (Art.28 bis 33 Zollkodex und die dazu bestehende höchstgerichtliche Judikatur und Kommentarmeinung, insbes. Müller/Eiselt) und zum anderen zum Zollschuldrecht (Art.220 Zollkodex und dazu Witte/Alexander): Nach dem ermittelten Sachverhalt liege zum Zeitpunkt der Verbringung der Waren in das Gemeinschaftsgebiet noch gar kein Kaufgeschäft vor, sodass die Anwendung des Art.29 Zollkodex für die Zollwertermittlung (Ermittlung eines Transaktionswertes, also

desjenigen Preises, der für die Ware bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft gezahlt werde oder zu zahlen sei) von vornherein nicht in Frage komme und sich deshalb auch ein näheres Eingehen auf die sich hierauf beziehenden Einwendungen der Bf erübrigten. Im Fall der Nichtanwendbarkeit der „Transaktionswert-Methode“ (Art.29 Zollkodex) dienten die in den Artikeln 30 und 31 leg.cit. beschriebenen Wertermittlungsmethoden in gleicher Weise dem Zweck, die bis zum Verbringen der Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstandenen Erwerbskosten festzustellen, und zwar mit der Maßgabe, dass erst nach der Verbringung entstandene Kosten nicht in den so zu ermittelnden Zollwert einflößen. Im gegenständlichen Fall hätten als Grundlage für die Zollwertermittlung nach Art.31 Zollkodex, nachdem die Ermittlungsmethoden nach den Art.29 und 30 Zollkodex hier nicht zur Anwendung gelangen hätten können, die auf der Homepage der Bf aufscheinenden Preise gedient: Dort würden DVDs von € 8,90 bis € 39,99 angeboten, überwiegend schienen Preise von € 10,00 bis € 30,00 auf, sodass sich darauf ein gem. § 184 BAO geschätzter „Mittelwert“ von € 20,00 ergebe.

Dagegen richtet sich die (laut in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf vorgelegten Fax-Sendeberichts beim Zollamt Feldkirch Wolfurt am 13.1.2011 und somit rechtzeitig eingebrachte, mit 11.1.2011 datierte) Beschwerde iSd § 85c Abs.1 ZollR-DG, in welcher die Bf ihr bisheriges ( d.h. in ihren Eingaben an das Zollamt Feldkirch Wolfurt vom 18.5.2010 und vom 12.8.2010 enthaltenes) Vorbringen ausdrücklich aufrechterhält und dazu ergänzend im Wesentlichen noch Folgendes vorbringt: Die von ihr angegeben Beträge entsprächen dem Warenwert der strittigen DVDs; im Übrigen sei sie der Auffassung, dass zur Bewertung der Waren (Feststellung des Zollwertes) zum Zeitpunkt des Grenzübertritts nicht der Letztverbraucher- Verkaufspreis, sondern der (u.U. fiktive) „Einstandspreis“ der Ware, der ihren bis zur Verbringung in das Zollgebiet entstandenen Erwerbskosten („Gestehungskosten“) entspreche, heranzuziehen sei; sie hätte sohin den Einstandspreis zum Grenzübertrittszeitpunkt richtig erklärt.

Ergänzendes Rechtsbehelfsvorbringen enthalten die weiteren an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Eingaben der Bf vom 25.10.2011 (in Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.9.2011) und vom 15.11.2011: Es werde zunächst auf die Rechtsprechung des EuGH verwiesen, wonach Geschäfts-und Betriebsgeheimnisse auch gegenüber Behörden gewahrt werden dürften, nur in Fällen unbedingter Notwendigkeit dürfe bei Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes- in das Geschäftsgeheimnis eingegriffen werden. Klargestellt werde abermals, dass die Bf in Lochau ein Auslieferungslager betreibe, um von hier aus den Markt zu beliefern, wobei sie die Waren als „Händlerin“ –als „Sammelsendung“- in ihre Zweigniederlassung (in Lochau) liefere, und zwar nach Abwicklung der Zollformalitäten beim Grenzübertritt und dadurch Überführung in den freien Verkehr, von

dort aus werde diese als Ware des freien Verkehrs verkauft. Zu einem Eigentumsübergang komme es daher noch nicht bei Bestellung, d.h. zum Zeitpunkt des Grenzübertritts handle es sich -unstrittig- ausschließlich noch um Ware der Bf, und es sei daher davon auszugehen, dass die Bf erst ab ihrem Betrieb in Lochau an die Endkunden liefere, was zur Folge habe, dass die Waren bei ihrer Einfuhr mit dem Einstandspreis zu bewerten seien. (Tatsächlich komme die Ware der Bf als deren Eigentum in ihr Lager in Lochau, wo sie von einem anderen Unternehmen, der AMH GmbH, lagermäßig verwaltet und zum Versand (an die Endkunden) gebracht würde. Es sei sohin in Bezug auf die Bewertung der in Rede stehenden DVDs von deren „Einstandspreis qua Auslieferungslager Lochau“ auszugehen. Bezüglich des Einstandspreises habe der Verkäufer einer Ware einen solchen zu nennen, den er nach bestem Wissen und Gewissen zu bestimmen habe, wobei er aber nicht verpflichtet sei, sämtliche Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse zu offenbaren. Im Fall der Maßgeblichkeit des Einstandspreises sei dieser vom Verkäufer darzustellen, wodurch die Beweislast auf die „Gegenseite“ überginge, die dann die Unplausibilität des genannten Preises nachzuweisen habe; Kostenkalkulationen seien nur in Bandbreiten konkret möglich, ein genannter Preis müsse widerlegt werden. Im gegenständlichen Fall habe die Bf plausible Preise genannt, die aus einer Mischkalkulation errechnet worden seien, weil nicht für jedes einzelne Produkt eine Vollkalkulation möglich sei. Sollte also die Zollverwaltung die Einschätzung durch die Bf für unzutreffend befinden, so habe sie dies nachzuweisen, was im vorliegenden Fall auch leicht möglich sein sollte, zumal es sich bei den in Rede stehenden DVDs ja um keine hochspezialisierten Produkte handle. Es werde aber dazu eingewendet, dass es nach Ansicht der Bf im vorliegenden Fall aber ohnehin gar nicht zulässig sei, die damals deklarierten Warenwerte nunmehr (nachträglich) in Frage zu stellen, zumal diese seinerzeit bei der Importabfertigung von der Zollbehörde unbeanstandet akzeptiert worden seien und keine betrügerische Manipulation festgestellt worden sei. Da die Bf bei der Verzollung realistische Preise erklärt habe, seien diese für die Zollbehörde bindend. Außerdem stünde einer gegenteiligen Einschätzung der im Unionsrecht verankerte Rechtsanspruch auf Rechtssicherheit entgegen: So sei es mit dem Unionsrecht nicht vereinbar, jahrelang Zollanmeldungen zu akzeptieren und erst Jahre später diese Verzollungen zu beanstanden und existenzbedrohende Nachverrechnungen durchzuführen. Die Bf teile grundsätzlich die Einschätzung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt, dass zum einen zum Zeitpunkt des jeweiligen Grenzübertritts der DVDs über diese noch kein Kaufgeschäft zwischen ihr und ihren (inländischen) Kunden (Bestellern) zustande gekommen sei und zum anderen als Warenwert bei Grenzübertritt der Einstandspreis maßgeblich sein müsse. Dissens zwischen der Bf und dem Zollamt Feldkirch Wolfurt bestehe lediglich bezüglich der Höhe dieses Einstandspreises. Das Zollamt habe diesbezüglich den Verdacht geäußert, dass die Bf in den Zollanmeldungen

zu niedrige Einstandspreise angegeben habe. Dem werde entgegnet, dass sie stets einen plausiblen Preis genannt habe und dieser durch Akzeptanz seitens des Zollamtes für beide Seiten bindend geworden sei, sodass es zum jetzigen Zeitpunkt keinen Grund (mehr) für eine Neubewertung gebe, zumal die von ihr genannten Preise auch realistisch seien. Da die Bf die DVDs hauptsächlich in „Paketen“ ankaufe, existierten für sie zumeist auch gar keine Einzelpreise. Daher müsse aus ihrer Sicht die Zollbehörde den –bei einem derart „banalen“ Produkt wohl auch nicht schwer zu erbringbaren- Gegenbeweis liefern, dass der von ihr genannte Einstandspreis nicht zutreffend sei.

In der am 17. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bf ergänzend zu ihrem bisherigen Rechtsbehelfsvorbringen (zusammengefasst) Nachstehendes ausgeführt: Großteils sei sie mit der Ansicht des Zollamtes einer Meinung, insbesondere hinsichtlich der Feststellung, dass der Warenwert zum Grenzübertrittszeitpunkt maßgeblich sei. Allerdings sei das Zollamt aber offenbar der Ansicht, dass die Gestehungskosten der Bf in die Schweiz höher seien als die in den Warendeclarationen von ihr erklärten Einstandspreise, wobei als „Einstandspreis“ der maßgebliche Preis anzusehen sei. Dass dieser mit dem Endverbrauchspreis gleichzusetzen sei, sei nie in die Erwägungen des Erstbescheides eingeflossen. Es sei im Verfahrensverlauf hingegen hervorgekommen, dass das Zollamt der Meinung sei, dass die Einkaufspreise der Bf viel zu niedrig bzw. deren Rohaufschläge zu hoch seien; dies sei dem Zollamt offenbar „verdächtig“ erschienen. Dieser Umstand sei aber erklärbar. Im Übrigen verweise die Bf auf den Zollkodex-Kommentar von Witte: Daraus gehe hervor, dass die Bewertungsmethode des Art.31 ZK subsidiär gegenüber dem Art.30 ZK sei, in dem die „Vergleichswertmethode“ (siehe Art.30 Abs.2 lit.a) ZK) beschrieben sei, die gerade bei einem „Erotik-Händler“ zum Zuge komme. Es werde dazu auf die Judikatur des OGH zum Einstandspreis, insbes. zum Verbot des Verkaufs unter dem Einstandspreis (betr. „Lockangebote“ von Großkaufhäusern und Handelsketten) und weiters auf den Aufsatz „Verkauf unter dem Einstandspreis“ verwiesen: Zur Auslegung und Kritik des § 3a Nachversorgergesetz“ (in RdW, Heft 7b/Juli 1989). Der OGH sei zudem zum Ergebnis gekommen, dass der Händler seine Preisgestaltung in allen Details nicht offenlegen, sondern lediglich einen „plausiblen Preis“ nennen müsse. In Ansehung dieser Judikatur vertrete die Bf den Standpunkt, dass sie im vorliegenden Fall einen solchen Preis genannt habe und das Zollamt beweisen müsse, dass dieser Preis nicht stimme. Im Übrigen sei der bei der Einfuhr erklärte Preis von der Zollbehörde jeweils akzeptiert worden. Die Bf habe sämtliche Waren dem Zollamt vorgeführt und sei jede importierte Ware überprüfbar gewesen. Die Zollbehörde könne daher nicht jahrelang die jeweiligen Warenanmeldungen akzeptieren und erst nach Jahren –nunmehr- feststellen, dass stets „falsche Preise“ deklariert worden seien, und dies bei derartig „banalen“ Produkten wie (bespielte) DVDs und einem völlig transparenten DVD-

Markt. Weiters werde in diesem Zusammenhang auf den Art.30 Abs.2 lit.a) ZK verwiesen, in dem vom „Transaktionswert gleicher Waren“ die Rede sei, sodass hier beispielsweise auch der Preis von in den USA bestellter (gleichartiger) DVDs herangezogen werden könne. Im gegenständlichen Fall seien die eingeführten DVDs nach Österreich von ihr nicht „fakturiert“, sondern es seien diese aus der Schweiz geliefert und hier im Auslieferungslager in Lochau, einer österreichischen Betriebsstätte der Bf (= Schweizer Unternehmen), und zwar bereits als Ware des freien Verkehrs, quasi „eingelagert“ worden. Dabei sei der Grenzwert der Ware nach Art.30 Abs.2 lit.a), gegebenenfalls iVm Art.29 ZK, zu bestimmen gewesen. Demgegenüber stehe fest, dass es sich bei den auf der Homepage der Bf genannten Preisen um (österreichische) Inlandsmarktpreise handle; die Waren seien ja nach Österreich gekommen und erst von hier aus (an österreichische Kunden) verkauft worden. In „technischem“ Sinn sei eine Fakturierung der Waren anlässlich deren Grenzübertritts nicht erfolgt, zumal sie lediglich in ihr Lager in Lochau verbracht worden seien. Es habe zu jenem Zeitpunkt weder eine Verbuchung noch eine Fakturierung noch ein Geldfluss, sondern lediglich ein Wechsel der Waren von ihrem Lager in der Schweiz in ihr Lager in Österreich stattgefunden. Dennoch habe sie eine „Rechnung/ Invoice“ (über CHF 7,00 bzw. 7,50 je DVD) ausgestellt, welche jede Warenlieferung von der Schweiz nach Österreich begleitet habe; diese hätten richtigerweise als „Proforma-Rechnungen“ bezeichnet werden müssen, weil es zum damaligen Zeitpunkt noch keinen tatsächlichen Warenpreis (und auch noch keinen konkreten Käufer in Österreich) gegeben habe. Der darin angegebene „Preis“ stelle jedenfalls nicht den „Transaktionswert“ iSd Art.29 Zollkodex dar, sondern sei damit der „Transaktionswert gleicher Waren“ iSd Art.30 Zollkodex gemeint gewesen. Die Preiskalkulation sei übrigens so erfolgt, dass die Bf die von ihrem amerikanischen Lieferanten um 3 bis 6 USD pro Stück eingekauften Waren (nach einem „Abschlag“ wegen häufiger Funktionsmängel von 30%) um das Zwei- bis Vierfache – sohin um € 10.- bis 40.--am österreichischen Markt (d.h. auf ihrer Homepage) angeboten habe; Neben den Verzollungskosten habe sie der (mit ihr übrigens nicht verbundenen) Fa. AMH GmbH in Lochau für die in ihrem Auftrag durch deren Mitarbeiter durchgeführten Manipulationen (Einlagerung, Katalogisierung, Verpackung und Versendung an österreichische Endkunden) ein monatliches Entgelt von ca. € 4.500,00 bis € 5.000,00 gezahlt, was (bei einem Verkauf von monatlich ca. 4.000 Stück) einem Entgelt von ca. € 1.-/Stück DVD entspricht.

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

Der Unabhängige Finanzsenat geht in seiner Entscheidung vom nachstehend (zusammengefasst geschilderten) Sachverhalt aus, der sich zum Einen aus dem Ergebnis der –von der Bf im durchgeführten Verfahren unbestritten gebliebenen- zollbehördlichen

Ermittlungen und zum Anderen aus den Angaben der Bf in deren schriftlichen Eingaben sowie in der am 17.11.2011 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergibt, und subsumiert diesen auf Grund ebenfalls nachstehend näher dargestellten rechtlichen Erwägungen (zur Zollschuldnerschaft sowie in Bezug auf die Ermittlung des Zollwertes) unter den Zollschuldtatbestand des Art.201 Zollkodex:

Die Bf, ein als Aktiengesellschaft mit Sitz in Zürich, Schweiz, geführtes Unternehmen, das sich laut Handelsregister des Kantons Zürich mit Handel mit Software aller Art und Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen sowie Entwicklung von Lösungen im Telekommunikationsbereich beschäftigt, betreibt einen Versandhandel u.a. mit erotischen und pornografischen DVDs. Diese DVDs können von Kunden in Österreich über die Homepage des Unternehmens bestellt werden. Allerdings werden die bestellten DVDs nicht direkt vom Schweizer Unternehmenssitz, sondern vom vom Bf in Lochau, Österreich, betriebenen Auslieferungslager (als unselbständige Zweigniederlassung) aus, begleitet von einer (vom Unternehmen erstellten) Rechnung, an die in Österreich wohnhaften Kunden versendet, wobei deren Verpackung und Versendung durch Arbeitnehmer der am selben Standort wie das erwähnte Auslieferungslager situierten AMH GmbH, 6911 Lochau, TR-Straße, bewerkstelligt wird und wofür dem genannten Unternehmen durch die Bf ein entsprechendes Entgelt –laut Aussage der Bf etwa € 1.- pro versendeter DVD- gezahlt wird. Das Lager in Lochau ist stets mit mehreren tausend DVDs bestückt, welche über Auftrag der Bf (als Versender) über das Zollamt Feldkirch Wolfurt unter Einschaltung der Spedition HH, Linz, als Anmelder (Art.4 Z. 18 Zollkodex) in den zollrechtlich freien Verkehr (Art.4 Z.16 lit.a) Zollkodex) überführt werden. Der jeweiligen Zollanmeldung, in der als Empfänger die O AG in CH-8004 Zürich genannt ist, liegt eine Rechnung („Invoice“) der Bf an die „O AG, TR-Straße , AT-6911 Lochau“ zu Grunde, in der neben Anzahl und Ursprung (USA) der mit „DVD-Film“ beschriebenen Ware auch deren Preis je Einheit („unit value“) mit CHF 7,50 (das entspricht € 5.-) für aus den USA stammenden DVDs aufscheint: In der jeweiligen darauf Bezug nehmenden Warenanmeldung (Anmeldung zum zoll-und steuerrechtlich freien Verkehr) wird durch die Angabe des Codes „1“ im Feld 43 („Bewertungsmethode“) von der (im Auftrag der Bf als deren indirekte Vertreterin handelnden) Anmelderin ausdrücklich erklärt, dass es sich bei dem in Feld 22 („Währung und in Rechnung gestellter Gesamtbetrag“) bzw. in Feld 42 („Artikelpreis“) erklärten Betrag um den Transaktionswert der eingeführten Ware iSd Art.29 Abs.1 Zollkodex handelt. Aus den eingesehenen Einfuhranmeldungen/Abfertigungsunterlagen des Zollamtes geht hervor, dass die Bf im Zeitraum vom 4.1.2006 bis 14.4.2010 83.247 Stück aus USA stammende DVDs eingeführt und für diese insgesamt einen Zollwert (Transaktionswert gem. Art.29 Zollkodex) von € 316.235,78 erklärt hat. Zollbehördliche Erhebungen, insbesondere Recherchen auf der oberwähnten Homepage der Bf, aber auch die Befragung des

Geschäftsführers des Unternehmens der Bf in der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 17.11.2011, haben ergeben, dass die in Rede stehenden DVDs mit einem „Aufschlag“ um das Zwei- bis Vierfache des Einkaufspreises, den die Bf mit USD 3.- bis 6.- angibt, um € 10.- bis € 40.- pro Stück zum Verkauf (im Versandhandel) angeboten werden, wobei bei (häufig vorkommender) Abnahme größerer Mengen entsprechende Rabatte gewährt werden. Ein Durchschnittspreis von € 20.-/Stück kann daher als realistischer „Durchschnittspreis“ angenommen werden. Der daraus errechnete „Gesamtwert“ sämtlicher im angegebenen Zeitraum von der Bf in das Zollgebiet eingeführter (d.h. in ihr Auslieferungslager in Lochau zu ihrer Verfügung bzw. zum späteren Verkauf an -zum Zeitpunkt der Einfuhr ihr noch nicht bekannte- österreichische Kunden dort gelagerter bzw. bereit gehaltener, aus den USA stammender) DVDs (63.247 Stück) beträgt unter dieser Annahme € 1.264.940,00, was einem Wert frei Grenze von € 1.018.470,21 entspricht. Davon ausgehend beträgt unter Berücksichtigung des (von der Bf angegebenen, als glaubhaft anzusehenden) Umstandes, dass sie der AMH GmbH 1.-€/Stück an „Entgelt“ für Lagermanipulation und Versand zahlt, sohin nach Abzug von € 63.247,00, der gem. § 31 Zollkodex iVm § 184 BAO geschätzte Zollwert für die in Rede stehenden 63.247 Stück DVDs € 955.223,21, sodass die gem. Art.201 Abs.1 lit.a) Zollkodex im Zeitpunkt der jeweiligen Annahme der Zollanmeldung sowohl für die obgenannte Anmelderin als auch für die Bf, und zwar diese nicht nur als Person, für deren Rechnung die Zollanmeldungen abgegeben worden sind, sondern darüber hinaus auch als diejenige Person die für die Abgabe der betreffenden Zollanmeldungen erforderlichen Angaben -im gegenständlichen Fall die oberwähnten „Rechnungen/Invoices“ mit den darauf aufscheinenden Mengen-und Preisangaben- entstandene Zollschuld bei einem anzuwendenden Zollsatz von 3,5% zusammen € 33.432,81.

Folgende Rechtsgrundlagen und rechtlichen Erwägungen liegen dieser Subsumtion zu Grunde:

Gem. Art.201 Abs.1 lit.a) und Abs.2 Zollkodex entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird, und zwar in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird; die Zollschuldnerschaft (Bestimmung des Zollschuldners) ergibt sich dabei aus dem (weiter unten näher behandelten) Art. 201 Abs.3 Zollkodex.

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 Zollkodex buchmäßig (Art.217 Zollkodex) oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat nach Art.220 Abs.1 Zollkodex die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrages oder des nachzuerhebenden Restbetrages zu erfolgen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Gem. Art.221 Abs.1 Zollkodex ist dem

Zollschuldner der Abgabebetrag in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Zur (im Rechtsbehelfsverfahren bestrittenen) Zollschuldnerschaft der Bf stellt sich für den Unabhängigen Finanzsenat die Sach- und Rechtslage wie folgt dar: Gem. Art. 201 Abs. 3 Zollkodex ist Zollschuldner der Anmelder. Im Fall der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren iSd Abs. 1 leg. cit. Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, welche die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise wissen hätten müssen, dass sie unrichtig waren. (Die entsprechende „innerstaatliche Vorschrift“, d.h. die darauf Bezug habende nationale bzw. österreichische Bestimmung lautet: „Gem. § 71 ZollR-DG entsteht nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 Zollkodex die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 Zollkodex genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.“)

Im gegenständlichen Fall ist laut Aktenlage eine solche indirekte Stellvertretung der Bf durch ein Speditionsunternehmen gegeben und ergibt sich daraus die Zollschuldnerschaft der Bf aus obzittierter Bestimmung, und zwar sowohl nach dem dort als zweiten als auch nach dem dort als dritten angeführten Alternativtatbestand: Wie oben bereits erwähnt, sind den in Rede stehenden Zollanmeldungen (für die Überführung der einfuhrzollpflichtigen DVDs in den zollrechtliche freien Verkehr der Gemeinschaft) Angaben, nämlich über den Zollwert der jeweiligen DVDs, zu Grunde gelegen, die –wie nachstehend noch näher ausgeführt wird– dazu geführt haben, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben (Zoll) teilweise, nämlich im Betrag von insgesamt € 24.538,84, nicht erhoben worden sind, wobei die Bf auch deswegen als Zollschuldnerin anzusehen ist, weil nach dem oben festgestellten Sachverhalt sie es gewesen ist, welche die für die Abgabe der in Rede stehenden Zollanmeldungen erforderlichen Angaben (über den Warenwert) geliefert hat, obwohl sie –wie von ihr in der mündlichen Berufungsverhandlung auch eingestanden („...Richtigerweise hätten die in Rede stehenden, von der Fa. O AG ausgestellten „Invoices“ als „Proforma-Rechnungen“ bezeichnet werden müssen...“)- wusste, dass sie unrichtig waren: Eine Rechnung (Faktura) ist die Mitteilung des Gläubigers an den Schuldner über eine Forderung; sie enthält insbesondere Angaben über die erbrachte Leistung, die Fälligkeit der Forderung, die Liefer- und Zahlungsbedingungen; eine Proforma-Rechnung hingegen ist ein Beleg, der den Empfänger nicht zur Zahlung auffordert und die insbes. im Export zum Nachweis des Warenwertes für steuer- und zollrechtliche Feststellungen Anwendung findet, wie beispielsweise bei Sendungen an ein

Konsignationslager. Im gegenständlichen Fall hat es sich um derartige Sendungen der Bf an ihr eigenes Auslieferungslager (unselbständige Zweigniederlassung in Lochau, Österreich) gehandelt, die Voraussetzungen für die Ausstellung von Rechnungen lagen zu den jeweiligen Einfuhrzeitpunkten sohin mangels Vorhandenseins eines Gläubigers und eines Schuldners noch einer erbrachten Leistung keinesfalls vor. Dennoch hat die Bf über die Verbringung der in ihrem Eigentum stehenden DVDs von ihrem Schweizer Unternehmenssitz zu ihrem in Lochau, Österreich, gelegenen Auslieferungslager, sohin über die Verfügung ihrer Ware zu ihren eigenen Händen, anstatt lediglich hierüber eine Proforma-Rechnung zu erstellen, eine Handelsrechnung ausgestellt und damit einen Leistungsaustausch (Lieferung von Ware) zwischen Verkäufer und Käufer vorgetäuscht und dadurch, dass sie diese (mit entsprechenden Preisangaben versehenen) „Rechnungen“ ihrem indirekten Vertreter (Spediteur) zur Erstellung von Zollanmeldungen (als Anmelder) zur Verfügung gestellt hat, ohne diesen darauf aufmerksam zu machen, dass es sich bei den Sendungen nicht um Lieferungen (Leistungsaustausch zwischen Verkäufer und Käufer), sondern bloß eine Verbringung von Ware vom Unternehmenssitz zum eigenen (kein selbständiges Unternehmen darstellenden) Auslieferungslager handelt, bewirkt, dass der Anmelder die in den „Rechnungen“ angegebenen Artikelpreise in den jeweiligen Warenanmeldungen zu Unrecht als (in zu geringer Höhe ausgewiesene, wie sich auf Grund späterer zollbehördlicher Erhebungen herausgestellt hat) Transaktionswerte iSd Art.29 Zollkodex erklärt hat.

Aus Sicht der Bf außerdem strittig ist im vorliegenden Fall, soweit dies der Unabhängige Finanzsenat aus deren Vorbringen entnehmen kann, einerseits die Frage der Legitimation der Zollbehörde (Berechtigung, gesetzliche Grundlage) zur Abgabennachforderung und andererseits die Frage der bei der Abgabenbemessung angewendeten Zollwertermittlungsmethode.

Zur ersteren stellt der Unabhängige Finanzsenat, ohne hier zunächst auf das diesbezügliche (sachbezogene) Rechtsbehelfsvorbringen zum Zollwert näher einzugehen, fest:

Gem. Art. 78 Abs.1 Zollkodex können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen. Nach Abs.2 leg.cit. können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr-oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen im Besitz haben. Ergibt die

nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln (Abs.3 leg.cit.). Diese Vorschrift konkretisiert also den Grundgedanken des Art.13 Zollkodex, der den Zollbehörden einen Anspruch auf eine umfassende Kontrolle des zollrechtlichen Geschehens einräumt, und zwar für den zeitlichen Abschnitt nach Überlassung der Waren. Es wird verdeutlicht, dass auch nach der Überlassung der Waren zu einem Zollverfahren einschließlich des zollrechtlich freien Verkehrs die (öffentlich-rechtliche) Beziehung zwischen den Zollbehörden und dem Zollanmelder bzw. anderen Beteiligten nicht endet (siehe dazu Witte/Henke, Rz.1 zu Art.78). Beim (unüberwachten) zollrechtlich freien Verkehr wird dabei die (erst nach 3 bzw. –bei Vorliegen einer strafbaren Handlung- sogar erst nach 10 Jahren nach Zollschuldentstehung bzw. Mitteilung des Abgabebetrag endende) Fortdauer dieser Rechtsbeziehung u.a. über die Möglichkeit der Nacherhebung von Einfuhrabgaben (Art.220 Abs.1 Zollkodex) vermittelt.

Bezüglich der Frage der Ermittlung des Zollwertes der von der Bf im betreffenden Zeitraum aus der Schweiz in das Zollgebiet der Gemeinschaft (nach Österreich) importierten DVDs stellt sich für den Unabhängigen Finanzsenat die Sach-und Rechtslage folgendermaßen dar:

Gem. Art.29 Abs.1 Zollkodex ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, d.h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. (Positive) Voraussetzung dafür, dass der Zollwertermittlung der Transaktionswert zugrunde gelegt werden kann, ist u.a., dass ein „Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ vorliegt (Witte/Reiche, Zollkodex, Rz.24 zu Art.29), wobei sich das Kriterium „Verkauf zur Ausfuhr“ auf die Ware, nicht aber auf die Niederlassung des Verkäufers bezieht (Witte/Reiche, Rz.30 zu Art.29): Verkauf zur Ausfuhr setzt also nur voraus, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs feststeht, dass die Waren aus einem Drittland in das Gemeinschaftszollgebiet verbracht werden; Verkauf „zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ bedeutet, dass der angemeldete Preis ein Exportpreis in die Gemeinschaft ist. (Dieser Preis ist übrigens zu unterscheiden vom Inlandspreis im Ausfuhrland, vom Exportpreis für ein Drittland im Ausfuhrland sowie von einem Binnenmarktpreis in der Gemeinschaft; siehe dazu Witte/Reiche, Rz.28 zu Art.29). Kein Verkauf zur Ausfuhr in das Gemeinschaftszollgebiet liegt (mehr) vor, wenn erst die bereits zum freien Verkehr in die Gemeinschaft abgefertigte Ware weiterverkauft wird (Witte/Reiche, Rz.30 zu Art.29). Kein Kaufgeschäft liegt weiters vor bei einer Wareneinfuhr durch eine Niederlassung, die rechtlich unselbständig ist (Zweigniederlassung) (Witte/Reiche, Rz.27 zu Art.29, und Müller/Eiselt, Fach 4229, Rz.184 f ). Eine Zweigniederlassung scheidet bei

Einführen von Waren ihrer Hauptniederlassung daher für eine Zollwertermittlung nach Art.29 Zollkodex als „maßgebender Käufer“ aus. Sind –wie auch im gegenständlichen Fall zutreffend– die vom drittländischen Unternehmen (im vorliegenden Fall die Bf mit Sitz in der Schweiz) für seine im Zollgebiet der Gemeinschaft situierte (unselbständige) Zweigniederlassung (hier. in Lochau, Österreich, sohin in der Gemeinschaft gelegen) in das Zollgebiet eingeführten Waren (DVDs) noch nicht verkauft, schließt dies grundsätzlich eine Bewertung nach Art.29 Zollkodex auf der Stufe des (künftigen) Käufers aus; es ist dann nach den Folgemethoden der Art.30 und 31 Zollkodex zu bewerten (Müller/Eiselt, Fach 4229, Rz.192). Gem. Art.30 Abs.1 Zollkodex ist der Zollwert, soweit er nicht nach Art. 29 ermittelt werden kann, in der Reihenfolge des Absatzes 2 lit.a) bis d) zu ermitteln.

Im gegenständlichen Fall hat das Zollamt Feldkirch Wolfurt den Zollwert in Anwendung des Art.31 Zollkodex, und zwar „in Anlehnung an Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art. 152 ZK-DVO“, ermittelt. Laut Aktenlage ist es dabei so vorgegangen, dass es von den auf der Homepage der Bw angeführten Preise- es handelt sich dabei um Einzelhandelspreise (Versandhandelspreise) zwischen € 8,90 bis 39,99, wobei überwiegend Verkaufspreise zwischen € 10.- und € 40.- aufscheinen- ausgegangen ist und daraus einen durchschnittlichen Preis von € 20.- je DVD gem. § 184 BAO geschätzt und in der Folge seiner Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt hat.

Diese Zollwertermittlung (Anwendung des Art.31 Zollkodex iVm § 184 BAO) entspricht der geltenden Rechtslage, vorausgesetzt, dass hier weder Art. 29 noch Art. 30 Zollkodex anzuwenden gewesen wäre, wie dies die Bf in der am 17.11.2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung (sinngemäß) geltend gemacht hat („... Weiters wird auf den Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex verwiesen, in dem vom „Transaktionswert gleicher Waren“ die Rede ist. Beispielsweise könnte etwa der Preis von in den USA bestellter (gleichartiger) DVDs herangezogen werden....Im vorliegenden Fall ist die Anwendung des Art.31 Zollkodex ausgeschlossen, weil...auch die Möglichkeit der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 30 Abs.2 lit.a) Zollkodex (= Transaktionswert gleicher Waren) besteht. Es wäre kein Problem, solche Waren in den USA zu bestellen. Daraus würde man die dabei verrechneten Preise ansehen können....“).

Dazu stellt der Unabhängige Finanzsenat fest:

Kann der Zollwert nicht nach Artikel 29 Zollkodex ermittelt werden, so ist er in der Reihenfolge des Absatzes 2 Buchstaben a) bis d) des Artikel 30 Zollkodex zu ermitteln, und zwar nach dem jeweils ersten zutreffenden Buchstaben mit der Maßgabe, dass die Inanspruchnahme der Buchstaben c) und d) auf Antrag des Anmelders in umgekehrter Reihenfolge erfolgt; nur wenn der Zollwert nicht nach einem bestimmten Buchstaben ermittelt werden kann, darf der

nächste Buchstabe in der in diesem Absatz festgelegten Reihenfolge herangezogen werden. Nach Abs. 2 leg. cit. ist nach diesem Artikel der ermittelte Zollwert einer der folgenden Werte:

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

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden, so ist er gem. Art.31 Abs.1 Zollkodex auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln (= sog. „Schlussmethode“), die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994, des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 sowie mit den Vorschriften dieses Kapitels. Gem. Abs.2 leg.cit. darf der nach Absatz 1 ermittelte Zollwert nicht zur Grundlage haben:

- a) den Verkaufspreis in der Gemeinschaft von Waren, die in der Gemeinschaft hergestellt worden sind;
- b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist;
- c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland;
- d) andere Herstellungskosten als jene, die bei dem errechneten Wert für gleiche oder gleichartige Waren nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d) ermittelt worden sind;
- e) Preise zur Ausfuhr in ein Land, das nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehört;
- f) Mindestzollwerte;
- g) willkürliche oder fiktive Werte.

Bezüglich dieser „Schlussmethode“ findet sich in der darauf Bezug habenden Literatur insbes. folgende Kommentierung: Als „zweckmäßige Methode“ ist eine Methode anzusehen, die dem Bewertungszweck im Einzelfall unter Berücksichtigung der Prinzipien des GATT-Zollwert-Kodex, des Art.7 GATT und der Vorschriften über den Zollwert der Waren entspricht. Es ist dabei darauf zu achten, dass die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und die Bewertung mit der Handelspraxis im Einklang steht. Zweckmäßige Methode heißt aber keineswegs, dass die Zollbehörde einfach zu einer Schätzung iSd § 184 BAO

berechtigt wäre, sondern es sind dazu die Methoden der Art.29 und 30 mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen (siehe dazu Witte/Reiche, Zollkodex, Rz.5-8 zu Art.31), wobei „schätzen“ heißt, durch Abwägen und Berücksichtigen der verschiedenen Möglichkeiten Wahrscheinlichkeitsschlüsse über den Wert der Ware ziehen. Je weniger Anhaltspunkte über den wirklichen Wert einer Ware eingebracht werden, desto größer sind die Unsicherheitsfaktoren einer Schätzung. Die Schätzung kann auch auf Preisunterlagen zurückgreifen. Häufig liegen für unentgeltliche Lieferungen Proforma-Rechnungen vor; diese können allerdings nur, soweit sie wirklichen Werten entsprechen, zu Grunde gelegt werden. Selbst Katalogpreise eines inländischen Versandhauses, aber auch Preislisten des Herstellers der zu bewertenden Ware können die Basis für eine Zollwertermittlung nach Art.31 Zollkodex sein. Zusammenfassend betrachtet bietet die Schlussmethode (Art.31 Zollkodex) reichlich Möglichkeiten, insbesondere den Art.30 Abs.2 lit.c) leg.cit modifiziert anzuwenden, wobei der Umstand, welcher der „modifizierten“ Verkaufspreise im Rahmen der vorzunehmenden Zollwertermittlung dann schließlich als Ausgangsbasis verwendet wird, vielfach von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängt, solange das Ziel, nämlich die Ermittlung des „wirklichen Wertes“ der Ware, also eines Wertes, der den handelsmäßigen Umständen am ehesten Rechnung trägt, gewahrt bleibt (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4231, Rz.34-36 zu Art.31)

Im vorliegenden Fall kann auf Grund des (außer Streit stehenden Sachverhalts) nach der oben dargestellten Rechtslage zum Art.29 Zollkodex ausgeschlossen werden, dass die Zollwertermittlung nach Art.29 Zollkodex erfolgt, zumal zum maßgeblichen (sich aus Art. 201 Abs.2 Zollkodex ergebenden) Bewertungszeitpunkt in Bezug auf die in Rede stehenden DVDs kein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet vorgelegen ist, sondern es sich um die bloße Verbringung der betreffenden Waren von der (außerhalb der Gemeinschaft gelegenen) Hauptniederlassung zu einer (im Zollgebiet der Gemeinschaft gelegenen) Zweigniederlassung desselben (drittländischen) Unternehmens gehandelt hat (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht; Fach 4229, Rz. 11 „Scheitert eine Bewertung nach der Transaktionsmethode für die eingeführte Ware, weil die zu bewertende Ware beispielsweise nicht im Rahmen eines Kaufgeschäfts geliefert wird, ist zu prüfen, ob als Zollwert der Transaktionswert gleicher Waren (Art.30 Abs.2 lit.a Zollkodex iVm Art.150 ZK-DVO) ermittelt werden kann....“).

Es sind demnach bezüglich der betreffenden DVDs nur die Zollwertermittlungsmethoden des Art.30 und 31 Zollkodex übrig geblieben, wobei –entgegen der Ansicht der Bf–die Methode des Art. 30 nicht zur Anwendung gelangen konnte, und zwar aus folgenden Gründen: Eine Bewertung nach Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex ist nämlich nur dann möglich, wenn eine gleiche Ware wie die zu bewertende, d.h. mit gleichen körperlichen Eigenschaften gleicher Qualität und gleichem Aussehen, aus demselben Herstellungsland (Art.142 Abs.1 lit.c) ZK-DVO) zu

demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft worden ist und der Zollstelle der Zollwert dieser gleichen Ware auch bekannt ist. Gerade die letzte Voraussetzung bereitet in der Praxis außergewöhnlich große Schwierigkeiten, weil die Zollstelle nur im Rahmen des ihr Möglichen und Zumutbaren ermitteln muss und selbst etwaige Ermittlungsergebnisse wegen des Zollgeheimnisses nicht ohne weiteres verwerten darf. In aller Regel kommt daher eine Bewertung nach dieser Methode nur in den seltenen Fällen in Betracht, in denen der Einführer oder Zollwertanmelder selbst der Zollstelle geeignete Zolldokumente über zeitnahe Abfertigungen vergleichbarer Waren vorlegt. Da auch im gegenständlichen Fall davon ausgegangen werden kann, dass das Zollamt Feldkirch Wolfurt selbst über keine Kenntnis über Einfuhrabfertigungen, die den oben aufgezählten Anforderungen entsprechen würden, verfügt, wie dies der Vertreter des Zollamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung (sinngemäß) auch bestätigt hat („...Dem Einwand der Bf bezüglich Anwendung des Art.30 Abs.2 lit.a) ZK werde entgegen gehalten, dass darnach (ebenfalls wiederum) vom Transaktionswert (gleicher Waren) auszugehen ist; ein solcher sei gegenständlichenfalls jedoch nicht festzustellen...“) und auch die Bf- trotz Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (siehe dazu insbes. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 30.9.2011) – keine solchen stichhaltigen Zolldokumente vorzulegen imstande war, scheidet im gegenständlichen Fall die Anwendung der im Art.30 Abs.2 lit.a Zollkodex somit ebenso aus wie die weitere im Art.30 Abs.2 genannte Methode nach dem Transaktionswert gleichartiger Waren (Art. 30 Abs.2 lit.b) Zollkodex), bei der zwar weniger strenge Anforderungen wie bei der Methode nach Art.30 Abs.2 lit.a) Zollkodex – es muss zwar auch hier das Herstellungsland identisch sein, doch braucht die gleichartige Ware nicht in jeder Hinsicht mit der zu bewertenden gleich zu sein (Art.142 Abs.1 lit.d) ZK-DVO) -gestellt werden, die Praxis aber vor den gleichen Schwierigkeiten wie bei der vorherigen Methode steht.

Haben- wie im vorliegenden Fall- die obbeschriebenen Methoden (nach Art. 30 Abs.2 lit.a) und b) Zollkodex) keinen Erfolg, ist der Weg frei zur deduktiven Methode, bei der- ausgehend vom ersten zeitnahen Verkaufspreis der eingeführten oder einer eingeführten gleichen oder gleichartigen Ware in der Gemeinschaft in der größten Menge an eine nicht verbundene Person- der Zollwert dieser Ware durch Rückrechnung auf den ursprünglichen Einfuhrpreis nach den Grundsätzen des betrieblichen Rechnungswesens – sozusagen deduktiv- ermittelt wird (Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art.152 ZK-DVO); Abzugsposten sind dabei vor allem die übliche Handelsspanne (Gewinn und Gemeinkosten), die üblichen innergemeinschaftlichen Beförderungskosten und die auf der Ware ruhenden Zölle und anderen Einfuhrabgaben. (Die deduktive Methode hat in der Praxis vor allem bei Einfuhren zum ungewissen Verkauf, zB. über Zweigniederlassungen, wie auch im vorliegenden Fall zutreffend, Bedeutung.)

Diese Methode wäre grundsätzlich im vorliegenden Fall zur Zollwertermittlung geeignet, scheitert allerdings angesichts der hohen Anzahl -laut obiger Feststellung handelt es sich um über 83.000 Stück- der im maßgeblichen Zeitraum vom Auslieferungslager Lochau aus versendeten DVDs, deren Verkaufspreise (je Verkauf) exakt erhoben werden müssten bzw. die Bf diesbezüglich die für eine solche (exakte) Zollwertermittlung erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht hat, an der praktischen Durchführbarkeit.

Daher verbleibt im gegenständlichen Fall als einzige realistisch durchführbare (praktikable) Methode die im Art.31 Zollkodex normierte „Schlussmethode“, bei der es sich zwar um eine Schätzmethode handelt, in die allerdings -allenfalls unter Abwandlung- die Grundsätze (bzw. das „Gedankengut“) der in den Artikeln 29 bis 30 Zollkodex beschriebenen Methoden einzufließen haben. Man kann also sagen, dass im Rahmen der Schlussmethode die Zollwertermittlungsmethoden modifiziert, also unter „erleichterten Bedingungen“ angewendet werden. Im gegenständlichen Fall hat das Zollamt Feldkirch Wolfurt dabei die deduktive Methode iSd Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art.152 ZK-DVO, also ausgehend von den in der Gemeinschaft verfügbaren Daten, nämlich den in der Homepage der Bf veröffentlichten (inländischen) Verkaufspreisen- aus Vereinfachungsgründen bietet sich bei den in Rede stehenden, zum ungewissen Verkauf eingeführten Waren ohnehin eine solche Bewertung auf der Grundlage des zu erwartenden Kaufpreises, der zudem anhand einer Preisliste (auf der Homepage der Bf) nachweislich festgestellt werden kann, an- als die zweckmäßigste Methode angesehen und wird dieser Auffassung auch seitens des Unabhängigen Finanzsenates beigespflichtet: Darnach war sohin – wie vom Zollamt durchgeführt (und oben bereits dargestellt) – mangels anderweitiger, gegebenenfalls auch seitens der Bf zur Verfügung gestellter Unterlagen und Beweismittel- aus den aus erwähneter Preisliste ersichtlichen Verkaufspreisen ein „Mittelwert“ iHv € 20,00 je DVD zu bilden, wovon allerdings noch € 1,00 pro DVD (an in der Gemeinschaft entstandenen Gemeinkosten, Kosten für Verpackung und Versendung), wie von der Bf (erstmalig) in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, abzuziehen waren (siehe dazu auch Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 192 bis 196: „...Der von der Zweigniederlassung an die Hauptniederlassung gezahlte „Transferpreis“ kann nicht zu Grunde gelegt werden, weil es kein echter Kaufpreis ist. Bewertet wird in diesen Fällen auf der Stufe des jeweiligen Abnehmers. Nimmt die inländische Niederlassung die von der ausländischen Hauptniederlassung erhaltenen Waren auf Lager, um sie später zu verkaufen, liegt im Zeitpunkt der Bewertung kein Kaufgeschäft vor und scheidet somit grundsätzlich eine Zollwertermittlung nach Art.29 Zollkodex aus. Der Zollwert ist dann nach den Folgemethoden zu ermitteln. Zunächst besteht für den Zollanmelder die Möglichkeit, den zu erwartenden Kaufpreis (des Abnehmers) anzumelden, wenn dieser im Bewertungszeitpunkt bereits feststeht und- zB anhand von Preislisten- nachgewiesen werden kann.; ggf. in diesen

Preisen enthaltene Elemente des Art.33 Zollkodex, wie zB innergemeinschaftliche Beförderungskosten oder Einfuhrabgaben, können abgezogen werden..... Liegen Transaktionswerte nicht vor, kann der Zollwert... anhand der deduktiven Methode ermittelt werden (Art. 30 Abs.2 lit.c) Zollkodex); hierbei kann nach Art.152 ZK-DVIO von einem bereits vorliegenden Verkaufspreis ausgegangen werden, zu dem eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der Gemeinschaft verkauft wurden. Dabei können grundsätzlich die bei Verkäufen in der Gemeinschaft ....üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten, soweit solche bekannt sind, von den Verkaufspreisen abgezogen werden; allerdings kommt bei Einfuhren durch Zweigniederlassungen bzw. Filialen ein solcher Abzug nur dann in Betracht, wenn für die Zweigniederlassung tatsächlich solche Gewinne entstanden bzw. Gemeinkosten angefallen sind.“) Außerdem waren der hierauf entfallende Zoll und die Einfuhrumsatzsteuer „herauszurechnen“(um zum Wert frei Grenze und somit zum Zollwert zu gelangen), nicht aber ein (von der Bf gegenüber den von ihr ihren in den USA situierten Lieferanten zu zahlenden Einkaufspreisen vorgenommener) „Gewinnaufschlag“, und zwar aus folgenden rechtlichen Erwägungen: Bei der in Rede stehenden Zweigniederlassung der Bf in Lochau handelt es sich laut festgestelltem Sachverhalt lediglich um ein Lager, das die (in der Schweiz situierte) Hauptniederlassung der Bf in der Gemeinschaft unterhält, von dem aus die Waren an die (im Gemeinschaftsgebiet, hauptsächlich in Österreich, ansässigen) Abnehmer (der Hauptniederlassung) vertrieben werden. (Laut Sachverhalt wird die Rechnung an den jeweiligen Kunden nach dessen Bestellung ausschließlich von der Hauptniederlassung der Bf in Zürich, Schweiz, ausgestellt). Für das Lager entsteht kein Gewinn, sodass ein solcher auch nicht in Abzug gebracht werden kann. Keinesfalls dürfen in solchen Fällen der Gewinn und die Gemeinkosten der Hauptniederlassung in Abzug gebracht werden, da man ansonsten auf den Selbstkostenpreis der Hauptniederlassung zurückrechnen würde, der jedoch nicht die Grundlage für eine Zollwertermittlung sein kann. In einem solchen Fall können daher allenfalls die für die Dienstleistung der Filiale gezahlten Entgelte (Unterhaltung des Lagers) abgezogen werden (siehe dazu Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 199). Zum selben Ergebnis gelangt im Übrigen der (deutsche) Bundesfinanzhof (BFH), dessen Entscheidungen- entgegen der diesbezüglich von der Bf vertretenen Rechtsansicht- sehr wohl (auch) von der Zollbehörde bzw. vom Unabhängigen Finanzsenat als Auslegungsbehelf des EG-Zollrechts herangezogen werden darf, weil es sich dabei um Normen handelt, welche von den deutschen Zollbehörden gleichermaßen wie von den österreichischen Zollbehörden angewendet werden müssen, in seinem Beschluss vom 1.7.2009, VII B 151/08, in dem er feststellt „Wird der Zollwert nach der sog. deduktiven Methode ermittelt, ist von dem durch den Verkauf der eingeführten Waren in der Gemeinschaft erzielten Preis der Gewinnaufschlag des drittländischen Verkäufers nicht abzuziehen.“

Es ist sohin zusammenfassend festzustellen, dass sich die vom Zollamt Feldkirch Wolfurt in seinem Abgabenbescheid bzw. seiner Berufungsvorentscheidung in Bezug auf die Feststellung des Zollwertes der in Rede stehenden, von der Bf zum freien Verkehr in das Gemeinschaftsgebiet eingeführten DVDs wie dargestellt angewendete Ermittlungsmethode aus den oben dargelegten rechtlichen Erwägungen als zulässig bzw. nicht rechtswidrig erwiesen hat und es bei der Berechnung lediglich auf Grund der Berücksichtigung der für das Lager der Bf entstandenen, der Höhe nach von ihr erst im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung offengelegten Kosten (Gemeinkosten für Lagerhaltung und Versand) einer Korrektur durch den Unabhängigen Finanzsenat bedurfte.

Hingegen konnte der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde dem Rechtsbehelfsvorbringen der Bf in Bezug auf deren Forderung, den „Einstandspreis“ der in Rede stehenden DVDs der Zollwertermittlung zu Grunde zu legen, nicht folgen: Wie der Vertreter des Zollamtes in der mündlichen Verhandlung bereits richtig ausgeführt hat, ist im System des EG-Zollrechts ein „Einstandspreis“ nicht enthalten; ob ein solcher „echt“ oder „nicht „echt“ ist, kann sohin nicht Gegenstand des Zollverfahrens bzw. des sich darauf beziehenden Rechtsbehelfsverfahrens sein. Aber auch der vom Vertreter der Bf in der mündlichen Berufungsverhandlung (erstmals) vorgebrachte Einwand, die Zollbehörde hätte eine Bewertung der in Rede stehenden Waren unter Anwendung des Art.30 Abs.2 lit.a) oder b) Zollkodex (nach dem Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren) durchführen können, wobei sie lediglich bei einem amerikanischen Hersteller derartige DVDs bestellen -also quasi einen „Testankauf“ tätigen- müssen, geht zur Gänze ins Leere bzw. erweist sich als gesetzlich nicht gedeckt, zumal – einmal abgesehen davon, dass es der Zollbehörde untersagt ist, derartige „Ermittlungen“, die keinesfalls zu ihrem Aufgabengebiet gehört- allein schon auf Grund des Umstandes, dass es sich bei den „gleichen“ bzw. „gleichartigen“ Waren jedenfalls um solche handeln müsste, welche zeitnah zu den zu bewertenden Waren und zudem auf gleicher Handelsstufe eingeführt worden sind- dieses Kriterium bei einer -erst im Ermittlungszeitpunkt vorgenommenen- „Testbestellung“, (wie vom Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgeschlagen) keinesfalls erzielt werden könnte. Andererseits stehen, wie oben bereits ausgeführt, weder der Zollbehörde noch dem Unabhängigen Finanzsenat entsprechende Daten über im maßgeblichen Bewertungszeitraum durchgeführte Einfuhrabfertigungen gleicher oder gleichartiger Waren zur Verfügung bzw. hat der Unabhängige Finanzsenat keinerlei Kenntnis hierüber, zumal es die Bf im bisherigen Verfahren unterlassen hat, derartige (stichhaltige) Verzollungsdaten bekanntzugeben. Es ist sohin diesbezüglich zusammenfassend festzuhalten, dass die Bf an der Zollwertermittlung durch die von ihr selbst vorgeschlagenen Methode nicht (ausreichend) mitgewirkt hat, sodass diese für den Unabhängigen Finanzsenat

sich als nicht durchführbar erwiesen hat. Die von der Bf im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten 2 (jeweils an die Bf adressierten) Rechnungen der Fa. GF, USA, vom 17.10.2011, und TCS, USA, vom 15.8.2011, konnten zum einen wegen der mangelnden Zeitbezogenheit- der maßgebliche Bewertungszeitraum war vom 4.1.2006 bis 14.4.2010- und zum anderen wegen des Umstandes, dass diese Fakturen ausschließlich Exportpreise (von in den USA ansässige Unternehmen) für ein Drittland (Schweiz) beinhalten und daher kein Zusammenhang mit den in Rede stehenden Einfuhren in die Gemeinschaft hergestellt werden kann, zumal die Bf diesbezüglich auch nicht deren Anerkennung als Vorerwerbspreise beantragt hat, nicht als im gegenständlichen Verfahren relevant anerkannt werden. Daher musste auch vom Unabhängigen Finanzsenat schließlich auf die von der Zollbehörde angewendete, sich als praktikabel und durch Daten und Unterlagen belegbar festgestellte Methode iSd Art.31 (iVm Art.30 Abs.2 lit.c) Zollkodex iVm Art. 152 ZK-DVO u. m. § 184 BAO zurückgegriffen werden.

Als rechtlich gänzlich irrelevant und somit bei der Entscheidungsfindung im gegenständlichen Rechtsbehelfsverfahren unbeachtet zu bleiben hatte im Übrigen der Hinweis des Vertreters der Bf (in der mündlichen Berufungsverhandlung) auf den wirtschaftlichen Aspekt der gegenständlichen Angelegenheit, wonach die Bf in Österreich Arbeitskräfte beschäftige und beträchtliche Geschäftsumsätze tätige, für die sie auch entsprechende Steuern entrichte, da es bei der Beurteilung, ob und in welcher Höhe für eingeführte Waren Einfuhrabgaben zu entrichten sind, nicht darauf ankommen kann, ob mit diesen Waren im Inland steuerpflichtige Umsätze erzielt werden.

Durch den Unabhängigen Finanzsenat zu beurteilen und zu entscheiden war im gegenständlichen Fall hingegen, und zwar mangels entsprechender diesbezüglicher Feststellungen im Abgabenbescheid bzw. in der Berufungsvorentscheidung des Zollamtes von Amts wegen, im Zuge des gegenständlichen Rechtsbehelfsverfahrens, die Verjährungsfrage: Gem. Art.221 Abs.3 Zollkodex darf nämlich die oberwähnte Mitteilung gem. Art.221 Zollkodex an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen, außer es ist die Zollschuld auf Grund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen worden ist, strafbar war (Abs.4 leg.cit.): In diesem Fall kann die Mitteilung unter der Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, auch noch nach Ablauf der (im Abs.3 leg.cit normierten) Dreijahresfrist erfolgen. Das diesbezügliche „geltende Recht“ (= nationale Bestimmung in der österreichischen Rechtsordnung), das hierauf anzuwenden ist, findet sich im § 74 Abs.2 ZollR-DG und lautet: „Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Ansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.“ Dazu kann folgende

rechtsrelevante Sachlage aus dem vorliegenden Akteninhalt entnommen werden: Sämtliche vom angefochtenen Abgabenbescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 12.8.2010 erfassten Einfuhrabfertigungen von DVDs (und somit jene, hinsichtlich welcher im Abgabenbescheid (bzw. in der Berufungsvorentscheidung) eine Nacherhebung von Einfuhrabgaben (Zoll) erfolgt ist) sind im Zeitraum zwischen 4.1.2006 und 14.4.2010 angenommen worden und liegen damit innerhalb der zehnjährigen Verjährungsfrist. Dass im gegenständlichen Fall nicht die dreijährige, sondern die zehnjährige Verjährungsfrist gilt, ist auf Grund des (oben geschilderten) Sachverhalts festzustellen: Die Zollschuldentstehung steht hier im Zusammenhang mit einem vor dem Spruchsenat (§ 58 Abs.2 lit.a) iVm § 53 Abs.2 FinStrG) zu bestrafenden vorsätzlichen Finanzvergehen. Die Bf hat der obgenannten, für sie als (indirekter) Vertreterin beim Abfertigungszollamt einschreitenden Spedition die Unterlagen („Rechnungen“) geliefert, die zur unrichtigen (betragsmäßig zu geringen) Festsetzung des Zolls durch das Abfertigungszollamt geführt haben, obwohl sie gewusst hat, dass sie für die in Rede stehenden Einfuhren keine Handelsrechnungen ausstellen hätte dürfen bzw. die Anmelderin auf den Umstand, dass darin keine Transaktionswerte iSd Art.29 Zollkodex ausgewiesen sind, ausdrücklich hinweisen hätte müssen. Sie hat es daher zumindest billigend in Kauf genommen (= bedingter Vorsatz iSd § 8 Abs.1 FinStrG), dass dadurch Eingangsabgaben verkürzt werden. Dieses Verhalten der Bf entspricht dem Tatbild der Hinterziehung von Eingangsabgaben gem. § 35 Abs.2 FinStrG, welches auf Grund der Zuständigkeitsbestimmung des § 58 Abs.2 FinStrG bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 33.432,81 (und somit über der dort normierten Grenze von € 15.000,00 liegend) vom Spruchsenat als Organ der Finanzstrafbehörde erster Instanz zu ahnden ist. Daraus erhellt, wie oben bereits festgehalten, dass diesfalls nicht die dreijährige, sondern die zehnjährige Verjährungsfrist zum Tragen kommt, was zur Folge hat, dass gegenständlichenfalls hinsichtlich sämtlicher vom Zollamt Feldkirch Wolfurt am 12.8.2010 nachträglich buchmäßig erfassten (Art.220 Abs.1 Zollkodex) und dem Bf gem. Art.221 Abs.1 Zollkodex (im Nachforderungsbescheid vom 12.8.2010) mitgeteilten Zollbeträge zum (vorgenannten) Vorschreibungszeit (Zeitpunkt deren bescheidmäßigen Geltendmachung) noch nicht der Festsetzungsverjährung unterlagen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. November 2013