



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Mag. D., als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, vertreten durch XXX, vom 27. Februar 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 19. Jänner 2009, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung entschieden:

- 1.) Die Festsetzung der Eingangsabgaben und der Abgabenerhöhung laut Bescheid des Zollamtes Wien vom 15. Jänner 2008, Zl. zZz, wird wie folgt geändert:

Abgabenberechnung neu

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll	4.728,07
Einfuhrumsatzsteuer	8.825,72
Abgabenerhöhung	601,11
Gesamtsumme	14.154,90

Daraus ergibt sich im Vergleich zu ursprünglichen Abgabenfestsetzung eine Abänderung zu Gunsten des Bf. in der Höhe von insgesamt € 24.554,79 laut nachstehender Aufstellung:

Gegenüberstellung

Abgabe	Vorgeschrieben wurde	Vorzuschreiben war	Gutschrift
Zoll	12.861,79	4.728,07	8.133,72
Einfuhrum-satzsteuer	24.008,68	8.825,72	15.182,96
Abgaben-erhöhung	1.839,22	601,11	1.238,11
Summen	38.709,69	14.154,90	24.554,79

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

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

Entscheidungsgründe

Mit dem an den nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Mag. D., als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, Adresse xxx, gerichteten Bescheid vom 15. Jänner 2008, Zl. zZz, setzte das Zollamt Wien im Grunde des Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK) iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) für die im Bescheid näher bezeichneten Textilien die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 36.870,47 fest. Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß [§ 108 ZollR-DG](#) in der Höhe von € 1.839,22.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 18. Februar 2008 den Rechtsbehelf der Berufung.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Bescheid vom 19. Jänner 2009, Zl. zzz, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 27. Februar 2009.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Artikel 203 ZK:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Artikel 96 ZK:

(1) Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu stellen.

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

(2) Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1 ist ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Waren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, auch verpflichtet, sie innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu stellen.

Artikel 215 ZK:

(1) Die Zollschuld entsteht

- an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, 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;

- oder, wenn die Ware in ein noch nicht erledigtes Zollverfahren übergeführt worden ist und der Ort innerhalb einer gegebenenfalls nach dem Ausschussverfahren festgelegten Frist weder nach dem ersten noch nach dem zweiten Gedankenstrich bestimmt werden kann, an dem Ort, an dem die Ware in das betreffende Verfahren übergeführt oder im Rahmen dieses Verfahrens in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden ist.

(2) Können die Zollbehörden aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollschild bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt die Zollschild als an dem Ort entstanden, an dem sich die Waren aufgrund der Feststellung zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschild nachgewiesen werden kann, befand.

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die NNGmbH, über die zwischenzeitlich das Konkursverfahren eröffnet wurde, war seit ca. 2005 mit der Zollabfertigung von aus China stammenden Textilien im großen Umfang als Spediteur beschäftigt, wobei sie vor allem im Auftrag der Firma NNKft mit Sitz in Ungarn eingeschritten ist. Nach der Aktenlage geht die Zollbehörde davon aus, dass es bei den von diesem Unternehmen beantragten Zollanmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zu massiven Unterfakturierungen gekommen ist.

Nach der Einleitung behördlicher Ermittlungen hinsichtlich der dadurch hinterzogenen Eingangsabgaben ging das genannte Speditionsunternehmen dazu über, die Textilien nicht mehr zu verzollen sondern in das Versandverfahren zu überführen.

So wurde auch am 27. April 2007 auf Antrag dieser Spedition mit Versandanmeldung T1, MRN ZzZ, ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren für die Beförderung von 629 Packstücken Textilien mit einer Rohmasse von 22.820,00 kg vom Zollamt Wien als Abgangsstelle zu dem in Rumänien gelegenen Zollamt Albita als Bestimmungsstelle eröffnet. Die Frist für die Wiedergestellung wurde mit 11. Mai 2007 festgesetzt. Die genannte Spedition trat dabei als zugelassene Versenderin gemäß Artikel 398 ZK-DVO und als Hauptverpflichtete gemäß Artikel 96 Abs. 1 ZK auf.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2007, Zl. XxX, teilte das Zollamt Wien der Hauptverpflichteten gemäß Art. 365 Abs. 1 ZK-DVO mit, dass kein Nachweis für die Beendigung des Versandverfahrens (Art. 92 Abs. 1 ZK) vorliegt.

Die Hauptverpflichtete gab daraufhin dem Zollamt Wien mit Schreiben vom 3. August 2007 bekannt, dass es ihr nicht möglich sei, den geforderten Nachweis zu erbringen und ersuchte um Festsetzung der Abgaben. Zum Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen lag

diesem Schreiben eine Faktura bei, die den Wert der verfahrensgegenständlichen Textilien mit USD 10.567,20 bezifferte.

Im Rahmen der Abgabenfestsetzung mittels des o.a. Bescheides vom 15. Jänner 2008 nahm das Zollamt eine Schätzung des Zollwertes gemäß [§ 184 BAO](#) iVm Art. 31 ZK vor. Die von der Hauptverpflichteten vorgelegte Rechnung bezeichnete das Zollamt im Abgabenbescheid als Fälschung. Dies vor allem deshalb, weil der darin ausgewiesene Rechnungspreis nur vier bis zehn Prozent des Transaktionswertes vergleichbarer Waren betrug.

Dem Beschwerdevorbringen, es lägen die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zollschuld gemäß Art. 203 ZK nicht vor, ist entgegenzuhalten:

Unbestritten ist, dass die NNGmbH am 27. April 2007 beim Zollamt Wien das Versandverfahren beantragt hat. Ebenso steht außer Streit, dass ihr seitens des Zollamtes die Waren gemäß Art. 73 ZK überlassen worden sind. Sie war daher Inhaberin des Zollverfahrens iSd Art. 4 Nr. 21 ZK. Der Inhaber des gemeinschaftlichen Versandverfahrens heißt gemäß Art. 96 Abs. 1 ZK Hauptverpflichteter. Die NNGmbH hat sich selbst im Feld 50 der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldung als solcher bezeichnet. Warum sie plötzlich nicht mehr Inhaberin des gemeinschaftlichen Versandverfahrens und somit Hauptverpflichtete gewesen sein soll, ist bei diesem Sachverhalt nicht nachvollziehbar.

Mit dem Argument, die NNGmbH habe bloß das Versandverfahren beantragt aber keine Transporte durchgeführt, kann der Bf. schon deshalb nichts gewinnen, weil es sich im vorliegenden Fall nicht etwa um die Festsetzung der Zollschuld gegenüber dem Warenführer (Art. 96 Abs. 2 ZK) handelt. Dem Spruch des Zollschuldbescheides ist vielmehr (durch den ausdrücklichen Verweis auf Art. 96 Abs. 1 ZK) eindeutig zu entnehmen, dass für die Hauptverpflichtete die Zollschuld entstanden ist.

Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren ist Artikel 203 Absatz 1 ZK ein typischer Zollschuldentstehungstatbestand (siehe Witte⁵, Rz. 8 zu Artikel 203 ZK). Werden in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren übergeführte Waren nicht der Bestimmungsstelle gestellt, liegt ein zollschuldbegründendes Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung iSd Art. 203 ZK vor (EuGH 20.1.2005, [C-300/03](#)).

Zollschuldner gemäß Artikel 203 Absatz 3 vierter Anstrich ZK ist der Pflichteninhaber. Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an; es genügt das objektive Element der unterbliebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle. Die vom Bf. vorgebrachte Behauptung, die Hauptverpflichtete habe mit dem Transport nichts zu tun gehabt und die Beförderung sei selbstständig von deren Kunden durchgeführt worden, hindert die Zollbehörde daher nicht, sie als Zollschuldnerin heranzuziehen.

Es erhebt sich nun die Frage, wer für die Erhebung der nach den obigen Ausführungen gemäß der zuletzt zitierten Norm für die Hauptverpflichtete entstandenen Zollschuld zuständig ist.

Das Zollamt Wien hat die Hauptverpflichtete zu diesem Zweck mit dem o.a. Schreiben vom 24. Mai 2007 aufgefordert, Angaben zum Ort (Land) zu machen, an dem ihrer Auffassung nach gemäß Art. 215 ZK der Sachverhalt eingetreten ist, der die Zollschuld entstehen hat lassen und entsprechende Nachweise vorzulegen.

Die Hauptverpflichtete hat dem Zollamt daraufhin bloß mitgeteilt, keinerlei Nachweise erbringen zu können und ersucht, ihr die Zollschuld vorzuschreiben. Wo die Entziehungshandlung tatsächlich erfolgt ist, ist diesem Schreiben nicht zu entnehmen und konnte auch nicht innerhalb der in Art. 450a ZK-DVO genannten Frist von zehn Monaten ermittelt werden.

Bei Unklarheit über den Verbleib der Ware wird gemäß Art. 215 Abs. 1 dritter Anstrich erste Alternative ZK zur Bestimmung des Entstehungsortes auf den Ort abgestellt, an dem die Ware in das Zollverfahren übergeführt worden ist (Witte⁵, Rz. 7 zu Art. 215 ZK).

Daran, dass im Streitfall diese Fiktion des Ortes der Zollschuldentstehung greift, kann beim vorliegenden Sachverhalt kein Zweifel bestehen. Denn bis heute steht nicht fest, wer die im Versandverfahren befindlichen und der zollamtlichen Überwachung unterliegenden Waren ohne Gestellung bei der Bestimmungsstelle letztlich übernommen hat und wo diese Zuwiderhandlung geschehen sein könnte. Da das Versandverfahren unbestritten beim Zollamt Wien eröffnet worden ist, war dieses Zollamt somit auch zuständig für die Abgabenerhebung. Den diesbezüglichen Einwänden des Bf. kommt somit keine Berechtigung zu.

Der Bf. irrt auch, wenn er meint, die Zollbehörde habe es unterlassen ein Suchverfahren einzuleiten, zumal das o.a. Schreiben des Zollamtes Wien vom 24. Mai 2007 ausschließlich diesem Zweck diene.

Zutreffend stellt der Bf. fest, dass gemäß Art. 94 ZK der Hauptverpflichtete Sicherheit zu leisten hat. Das Zollamt Wien hat der Hauptverpflichteten zu diesem Zweck und auf deren Antrag hin gemäß Art. 372 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO die Inanspruchnahme einer Gesamtbürgschaft bewilligt. Die Daten der Gesamtbürgschaft sind im Feld 52 der verfahrensgegenständlichen Versandanmeldung vermerkt. Durch den Code 1 in diesem Feld wird zum Ausdruck gebracht, dass eine Gesamtbürgschaft geleistet worden ist. Es kann also keine Rede davon sein, dass es – wie der Bf. andeutet – das Zollamt unterlassen habe, der Hauptverpflichteten eine Sicherheitsleistung abzuverlangen. Es steht vielmehr fest, dass die Beförderung entsprechend der angeführten Bestimmungen besichert war. Die vom Bf. behauptete Missachtung der Bestimmungen des Art. 94 ZK durch die Zollbehörde liegt somit ebenso wenig vor, wie die von ihm daraus abgeleitete Konsequenz, dass nämlich die Hauptverpflichtete nicht als Zollschedner belangt werden könne.

Mit der Ansicht „nur wenn die Sicherheitsleistung vom Kunden bezahlt werde, werde das Versandverfahren de facto durchgeführt“ übersieht der Bf., dass gemäß den vom ihm selbst zitierten Bestimmungen des Art. 94 ZK alleine den Hauptverpflichteten und nicht etwa einen seiner Kunden die Verpflichtung zur Leistung einer Sicherheit trifft.

Dass die Hauptverpflichtete im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum eine Sicherheit geleistet hat steht auch deshalb fest, weil die erwähnte Gesamtbürgschaft zur teilweisen Deckung jener Zollschulden herangezogen worden ist, die im Zusammenhang mit den diversen von ihr nicht beendeten Versandverfahren entstanden sind.

Die Tatsache, dass sich die Deckung als unzureichend erwiesen hat, ist übrigens ebenfalls der Hauptverpflichteten anzulasten, die ganz offensichtlich ihrer in Art. 379 Abs. 4 ZK-DVO normierten Verpflichtung nicht nachgekommen ist, die Beträge für die von ihr durchgeführten und noch nicht beendeten Versandverfahren zu überwachen, um eine Überschreitung des Referenzbetrages zu verhindern.

Die Einwände des Bf. in der Beschwerdeschrift, zur Inanspruchnahme der Hauptverpflichteten sei es nur deshalb gekommen, weil es die Zollbehörde unterlassen habe, eine geeignete Sicherheitsleistung „abzuberufen“ sind daher nicht berechtigt.

Die Hauptverpflichtete hat es sich vielmehr selbst zuzuschreiben, überhaupt als Zollschuldnerin belangt zu werden, weil ihr Handeln im Zusammenhang mit der Abwicklung der von ihr besicherten Transporte von einer an Sorglosigkeit kaum zu überbietenden Vorgangsweise geprägt war:

Sie hat im Wissen darüber, dass sie als Verfahrensinhaberin für die Einhaltung der Zollvorschriften auch als potentielle Zollschuldnerin haftet, völlig fremden Warenführern, deren Namen und Anschrift sie nicht einmal kannte, die Beförderung von mehr als 50 Container mit Textilien anvertraut, ohne sich selbst abzusichern!

Dieses auffallend sorglose Verhalten ist umso verwunderlicher, als es ihr zum Zeitpunkt der Eröffnung der Versandverfahren bereits bekannt war, dass es im Zusammenhang mit den von ihr zuvor für die gleichen Auftraggeber abgewickelten Zollabfertigungen von ebenfalls aus China stammenden Textilien wegen massiver Unregelmäßigkeiten zu Hausdurchsuchungen und Beschlagnahmeanordnungen gekommen war.

Selbst als ihr auf Grund der fehlenden Eingangsbescheinigungen iSd Art. 362 Abs. 1 ZK-DVO (auf die jedes verantwortungsvolle Speditionsunternehmen besteht) für die jeweils vorangegangenen Lieferungen das Unterbleiben der vorgeschriebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle bereits bekannt sein musste, hat sie diese Abfertigungspraxis nicht eingestellt.

Dieses Handeln lässt nur denn Schluss zu, dass ihr Einschreiten darauf abzielte, die unverzollten Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, wobei sie es in Kauf genommen hat, zur Entrichtung der dadurch entstandenen Zollschuld (wenn auch auf der Basis eines unzutreffenden Zollwertes) herangezogen zu werden. Sie hat daher auch im Zuge des Suchverfahrens nichts unternommen, um die Gestellung bei der Bestimmungsstelle nachzuweisen, sondern hat sich darauf beschränkt, unter Vorlage einer (allerdings gefälschten und unterfakturierten) Rechnung die Festsetzung der Eingangsabgaben zu beantragen.

Das von der Spedition dabei eingegangene wirtschaftliche Risiko stand in keinem Verhältnis zu den geringen Kosten (zwischen € 50,00 und € 100,00), die sie für die jeweiligen Zollabfertigungen in Rechnung gestellt hat und lässt sich nur damit erklären, dass von Beginn an eine Weiterverrechnung der Zollschuld an die Auftraggeber geplant war.

Zur ebenfalls strittigen Ermittlung des Zollwertes ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich die von der Hauptverpflichteten zum Zwecke der Abgabenbemessung vorgelegte Rechnung im Zuge des Ermittlungsverfahrens als Fälschung herausgestellt hat.

Wie bereits oben ausgeführt, wird der Hauptverpflichteten in insgesamt 56 verschiedenen Fällen die Unterlassung der vorgeschriebenen Gestellung bei der Bestimmungsstelle zur Last gelegt. Im Zuge der daraufhin eingeleiteten Suchverfahren hat sie zum Zwecke der Abgabenbemessung zahlreiche Fakturen vorgelegt, die angeblich von verschiedenen Verkäufern in China stammen sollen.

Es fällt aber auf, dass sich diese Fakturen dennoch im Schriftbild und im Aufbau kaum unterscheiden. Selbst die auf diesen Fakturen aufscheinenden Ursprungserklärungen weisen in allen Fällen einen übereinstimmenden orthographischen Fehler auf, indem sie statt „**exporter**“ das im gegebenen Zusammenhang unpassende Wort „**export**“ enthalten.

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

“The **exporter**/supplier of the products covered by this invoice/document hereby declares that, except where otherwise clearly indicated, these products are of
 . . . origin (2) within the meaning of the rules in force in the European Community.”

Es ist schon sehr unwahrscheinlich, dass einem chinesischen Unternehmen, das zu den größten Ausführern gehört, ein derartig augenscheinlicher Fehler unterläuft. Dass aber zeitgleich andere chinesische Unternehmen den selben Rechtschreibfehler begehen ist nahezu ausgeschlossen. Viel wahrscheinlicher ist vielmehr, dass es sich dabei um plumpe Fälschungen handelt.

Die verfahrensgegenständliche Faktura weist als Verkäufer die NNCorp. aus. Vertreter dieses Unternehmens haben auf Befragen bestätigt, dass die Rechnungsnummern und das

Erscheinungsbild der von der Hauptverpflichteten dem Zollamt vorgelegten Rechnungen von ihren üblichen Fakturen abweichen. Außerdem fehlten der Firmenstempel und der Unterschriftsstempel. Darüber hinaus gaben sie an, dass – im Gegensatz zu den vorliegenden Fakturen – in den echten Exportrechnungen ausschließlich „FOB“-Preise angeführt seien. Sie konnten daher bestätigen, dass die genannten Fakturen mit Sicherheit nicht von ihrem Unternehmen ausgestellt wurden.

Hinsichtlich der in der Faktura als Empfänger ausgewiesenen NNKft konnten trotz Einschaltung der ungarischen Behörden keinerlei Beweise dafür vorgefunden werden, dass dieses Unternehmen die Waren tatsächlich erhalten bzw. in Ungarn verzollt und versteuert hat.

Es ist daher festzustellen, dass das in der vorgelegten Faktura abgebildete Rechtsgeschäft zwischen den dort genannten Unternehmen tatsächlich nicht bestand. Auch der seitens des Unabhängigen Finanzsenates dazu befragte ehemalige Geschäftsführer der Hauptverpflichteten räumte ein, keine Kenntnis davon zu haben, wer die Vertragsparteien der betreffenden Rechtsgeschäfte gewesen sein könnten. Die in der von der Hauptverpflichteten vorgelegten Rechnung ausgewiesenen Werte sind daher alleine aus diesem Grund nicht dazu geeignet, zur Ermittlung des Zollwertes herangezogen zu werden.

Der Behauptung des Bf., es habe eine Vereinbarung mit der österreichischen Zollbehörde bestanden, wonach von einem Zollwert in der Höhe von USD 10.000,00 je Container auszugehen sei, ist zunächst zu entgegnen, dass im Versandverfahren die Anführung des Zollwertes nicht erforderlich ist. Die verfahrensgegenständliche Zollanmeldung enthält daher zu Recht auch keinerlei diesbezügliche Angaben.

Warum sich angesichts dieser Tatsache die Notwendigkeit zu den vom Bf. geltend gemachten Absprachen ergeben haben soll, ist nicht nachvollziehbar. Selbst wenn die Hauptverpflichtete vor Eröffnung des gegenständlichen Versandverfahrens die Zollwertfrage mit den Zollorganen ventiliert haben sollte – wofür es aber nach der Aktenlage keinerlei Beweise gibt – hätte eine entsprechende behördliche Stellungnahme ausschließlich an Hand der maßgebenden Faktura erfolgen können. Da sich aber die von der Hauptverpflichteten vorgelegte Faktura zweifelsfrei als Fälschung herausgestellt hat, kann – wie bereits oben ausführlich dargestellt – der darin bezeichnete Rechnungspreis nicht zur Abgabenbemessung dienen. Einer auf diese Fälschung basierenden allfälligen Auskunft kann daher keinerlei Bindungswirkung im Rahmen der Abgabenfestsetzung nach der Zollschuldentstehung zukommen. Dazu kommt, dass sogar der seitens des Unabhängigen Finanzsenates einvernommene ehemalige Geschäftsführer der Hauptverpflichteten zwischenzeitlich einräumt, dass es in den „Versandverfahrensfällen“ keinerlei Besprechungen mit den Zollorganen hinsichtlich des Wertes gegeben hat.

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

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

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Präambel zum GATT-Zollwert-Kodex generell unzulässig ist, der Zollwertfeststellung willkürliche oder fiktive Werte zugrunde zu legen. Willkürliche Werte sind Preise, die nicht mit der Handelspraxis in Einklang stehen. Fiktive Werte sind Preise, die nur zum Schein vereinbart, aber tatsächlich von den Parteien des jeweils zu betrachtenden Rechtsgeschäftes nicht gewollt sind und deshalb auch nicht gezahlt werden, wie etwa eine für Zollzwecke erstellte zu niedrige Proformarechnung (siehe Witte⁵, Rz 13 zu Art. 31 ZK).

Der Bf. behauptet in der Beschwerde u.a., die deutsche Zollverwaltung würde einen Zollwert von USD 10.000,00 je Container akzeptieren und legt zum Beweis dafür ein Konvolut an Unterlagen vor. Diesen Belegen ist zu entnehmen, dass in Deutschland im Jahr 2007 ebenfalls ein T1 für Textilien eröffnet worden ist. So wie im Anlassfall unterblieb die vorgeschriebene Gestellung bei der Bestimmungsstelle. Das zuständige Zollamt setzte daraufhin dem in Deutschland ansässigen Hauptverpflichteten die gemäß Art. 203 ZK durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung entstandene Zollschuld fest. Die NNGmbH ist offensichtlich auch in diese Zuwiderhandlung involviert, zumal ihr seitens des Zollschuldners die vorgeschriebenen Eingangsabgaben weiterverrechnet worden sind. Die deutsche Zollverwaltung hat zur Abgabenbemessung eine Faktura anerkannt, die die selben Fälschungsmerkmale aufweist, wie die gegenständliche Rechnung (Schriftbild, Frachtparität, Rechtschreibfehler etc.). Es kann daher ausgeschlossen werden, dass die Rechnung echt ist. Sie kann daher entgegen der Ansicht des Bf. nicht als Grundlage dazu dienen, den Zollwert der hier gegenständlichen Waren zu errechnen.

Aus all diesen Gründen war der Zollwert nicht auf der Basis des vom Bf. ins Spiel gebrachten Pauschalbetrages sondern auf der Grundlage der nachstehend angeführten gesetzlichen Bestimmungen festzulegen.

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Die Heranziehung dieser Bestimmung zur Ermittlung des Zollwertes scheidet – wie oben ausgeführt – im vorliegenden Fall alleine deshalb aus, weil sich die von der Hauptverpflichteten vorgelegte Faktura als Fälschung erwiesen hat und nach der Aktenlage auch keinerlei sonstige Unterlagen (Rechnungen, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) vorliegen, die geeignet sind, diesen Preis nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Auch der Bf. macht zu diesem Preis keinerlei konkreten Angaben.

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

Als Bewertungsmethoden im Rahmen des Art. 31 Abs. 1 ZK sind die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen. Die Bewertung hat auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu erfolgen. Zweckmäßig ist die Methode, wenn die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und mit der Handelspraxis in Einklang zu bringen ist. Dabei ist auch auf die Handelsstufe des Einführers Bedacht zu nehmen.

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

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH vom 27. April 1994, [92/13/0011](#)). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zur Schätzung

Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 30. September 1998, [97/13/0033](#)).

Das Zollamt Wien hat dem Bf. mit Vorhalt vom 9. September 2008 zur Kenntnis gebracht, dass auf Grund der gefälschten Rechnungen und mangels anderer aussagekräftiger Unterlagen der Transaktionswert gemäß Art. 29 ZK nicht ermittelt werden konnte. Gleichzeitig hat die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bf. jene Überlegungen mitgeteilt, die sie zur Schätzung angestellt hat.

Trotz der im Schätzungsverfahren bestehenden Mitwirkungspflicht (VwGH vom 17. Oktober 1991, [91/13/0090](#)) hat der Bf. weder konkrete Angaben gemacht, die zur Ermittlung des Zollwertes herangezogen werden könnten noch entsprechende zweckdienliche Unterlagen vorgelegt. Da auch seinem Ansinnen, den Zollwert mit pauschalen USD 10.000,00 festzulegen, aus den oben dargestellten Gründen nicht gefolgt werden konnte, war dieser zu schätzen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz orientierte sich bei der Wertermittlung am „Mindestpreisgutachten“ des beigezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen xxx. Dieses Gutachten soll Mindesteinfuhrpreise nennen, die gerade noch den Gesetzen des Marktes (Angebot und Nachfrage) entsprechen.

Diesem Gutachten kann aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allein deshalb keine Relevanz bei der Zollwertermittlung zukommen, weil der Gutachter den Zollwert offensichtlich u.a. unter der Berücksichtigung von Verkaufspreisen im österreichischen Einzelhandel (!) retrograd ermittelt hat, ohne die konkreten Kalkulationsgrundlagen dieser Unternehmen zu kennen. Dass sich aus einem (wenn auch nur teilweise) darauf basierenden Rechenvorgang, der wohl kaum mit den strengen Vorgaben der in Art. 31 ZK normierten Schlussmethode in Einklang zu bringen ist und den vom Gutachter herangezogenen wenig aussagekräftigen sonstigen Daten verlässliche Angaben über den bei einem Verkauf aus China zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu zahlenden Preis errechnen lassen, kann ausgeschlossen werden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher den Zollwert neu ermittelt und hat zu diesem Zweck bezogen auf die von der Hauptverpflichteten bekannt gegebenen Position der Kombinierten Nomenklatur (KN) eine Aufstellung erstellen lassen, die für alle im Jahr 2007 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren dieser Position den von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Zollwert ausweist. Dabei kam hervor, dass Waren dieser Position mit einem Zollwert zwischen € 2,61 und € 16,09 je Stück verzollt worden sind. Da anzunehmen ist, dass es sich bei den streitgegenständlichen Waren um Textilien billigster Ausführung handelte, wurde der Zollwert mit € 2,61 neu bemessen.

Dem Zollamt und dem Bf. wurde diese Neubewertung mit Vorhalt vom 9. März 2011 zur Kenntnis gebracht. Das Zollamt hat keine Stellungnahme dazu abgegeben.

Zur Vorhaltbeantwortung des Bf. vom 15. April 2011 wird ausgeführt:

Die vom Bf. begehrte Einvernahme der „zuständigen Angestellten“ der NNKft zur Klärung der Frage, ob es sich bei den vorliegenden Fakturen um Fälschungen handelt, ist schon deshalb entbehrlich, weil auf Grund der o.a. Ermittlungsergebnisse das tatsächliche Bestehen der in diesen Fakturen abgebildeten Rechtsgeschäfte ausgeschlossen werden kann und weil der ehemalige Geschäftsführer der Hauptverpflichteten mittlerweile selbst einräumt, keine Kenntnis davon zu haben, welche Unternehmen die Vertragsparteien der betreffenden Kaufverträge gewesen sein könnten.

Dem Einwand des Bf., die Heranziehung der Hauptverpflichteten als Zollschuldnerin stelle eine Ungleichbehandlung dar und es seien vorrangig deren Kunden zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet, kann nicht gefolgt werden. Denn es ist der Verfahrensinhaber, dem die Beförderung der Waren unter zollamtlicher Überwachung anvertraut ist und der damit die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens übernimmt - einschließlich des damit verbundenen Risikos, als Abgabenschuldner auch für fremdes Fehlverhalten eintreten zu müssen.

Dies ergibt sich auch aus den oben zitierten Bestimmungen des Artikels 96 ZK, in welchen zunächst die Verpflichtung des Hauptverpflichteten festgestellt und in Absatz 2 lediglich "unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1" unter bestimmten Voraussetzungen auch der Warenführer bzw. der Warenempfänger in Anspruch genommen wird.

Diese besondere Stellung des Verfahrensinhabers, für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens und die Entrichtung der allenfalls entstehenden Zollschuld - durch Sicherheitsleistung bzw. Stellung eines Bürgen - zu garantieren, lässt den Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung sogar von einer Garantenstellung des Hauptverpflichteten sprechen, auf Grund welcher sich die Begründung für seine Inanspruchnahme bei Bestehen eines Gesamtschuldverhältnisses erübrige (siehe Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, 2004 Nr. 8, Seite 273 und die dort angeführte Judikatur).

Hinzu kommt, dass nach der Aktenlage die Identität allfälliger weiterer Zollschuldner nicht mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit festgestellt werden konnte. Selbst der ehemalige Geschäftsführer der Hauptverpflichteten konnte auf Befragen nicht angeben, wer als Warenführer aufgetreten ist bzw. wer die Waren tatsächlich als Warenempfänger übernommen hat. Angesichts dieser Umstände kann dem Zollamt Wien kein berechtigter Vorwurf gemacht werden, wenn es die Hauptverpflichtete als Zollschuldnerin für die gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstandene Zollschuld in Anspruch genommen hat.

Die auf Grund der Verwirklichung dieses Zollschuld tatbestandes festzusetzenden Abgaben umfassen entgegen der Ansicht der Bf. neben dem Zoll auch die Einfuhrumsatzsteuer. Dies ergibt sich aus den Bestimmungen des § 2 Abs.1 ZollR-DG wonach das gemeinschaftsrechtliche Zollrecht auch bei Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen anzuwenden ist, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist. Nach § 26 UStG gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

Der Bf. erblickt eine Rechtswidrigkeit des erstinstanzlichen Abgabenbescheides auch darin, dass das Zollamt die in Art. 220 ZK normierte Frist von zwei Tagen nicht eingehalten habe und meint die Berechnung (richtig wohl: die nachträgliche buchmäßige Erfassung) sei erst Jahre nach der Feststellung der Zollbehörde über das Bestehen einer Zuwiderhandlung erfolgt. Diesem Einwand kommt schon deshalb keine Berechtigung zu, weil selbst eine allfällige verspätete nachträgliche buchmäßige Erfassung (die nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates hier gar nicht vorliegt) die Befugnis der Zollbehörde zur Nacherhebung nicht berührt (EuGH 26.11.1998, [C-370/96](#)).

Zur Frage der Rechtmäßigkeit der Vorschreibung einer Abgabenerhöhung gemäß [§ 108 ZollR-DG](#) wird ausgeführt:

Gemäß [§ 108 ZollR-DG](#) ist u.a. im Falle des Entstehens einer Zollschuld gemäß Art. 203 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen angefallen wäre.

Der Europäische Gerichtshof hat mit seinem Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-91/02, zu Recht erkannt:

„Die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften und die Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung nicht entgegenstehen, die eine Zollabgabenerhöhung im Fall des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 des Zollkodex der Gemeinschaften oder im Fall der Nacherhebung gemäß Artikel 220 des Zollkodex vorsieht, deren Betrag den Säumniszinsen für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Artikel 220 des Zollkodex zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, entspricht, sofern der Zinssatz unter Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im nationalen Recht für

Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion jedenfalls wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein muss. Das nationale Gericht hat zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erhöhung diesen Grundsätzen entspricht."

Der Europäische Gerichtshof hat die Zulässigkeit der Vorschreibung einer Abgabenerhöhung demnach an eine Reihe von Bedingungen geknüpft, deren Vorliegen von den nationalen Gerichten zu prüfen ist. Als maßgebliche Kriterien hat der EuGH u.a. gefordert, dass die Sanktionen jedenfalls wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen.

Dass die Vorschriften des [§ 108 ZollR-DG](#) diesem Gebot grundsätzlich gerecht werden, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits bestätigt, indem er die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach der bezogenen Gesetzesstelle unter Heranziehung des Zinssatzes für Säumniszinsen ausdrücklich für zulässig erklärt hat (VwGH 23.3.2004, [2003/16/0479](#)).

Der VwGH hat in dem erwähnten Erkenntnis auch festgestellt, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dann nicht eingehalten ist, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung anzulasten ist.

Im Hinblick auf diese Rechtssprechung des VwGH und unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass Bestimmungen des einzelstaatlichen Rechts, die dem Gemeinschaftsrecht widersprechen, durch dessen Durchgriffsrecht verdrängt werden, ist zu prüfen, ob im beschwerdegegenständlichen Verfahren der Zollbehörde eine entsprechende Verzögerung vorzuwerfen ist.

Gemäß Artikel 218 Absatz 3 ZK hat die buchmäßige Erfassung einer unter anderen als den in Artikel 218 Absatz 1 ZK vorgesehenen Voraussetzungen entstandenen Zollschuld innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden in der Lage sind, a) den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und b) den Zollschuldner zu bestimmen.

Im vorliegenden Fall war das Zollamt Wien erstmals Ende Dezember 2007 in der Lage, die am 11. Mai 2007 entstandene Zollschuld zu berechnen, weil erst nach Einlangen des mit 15. Dezember 2007 datierten Schätzungsgutachtens der Zollwert bestimmt werden konnte.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung erweist sich somit nur insofern als verhältnismäßig iSd zitierten Rechtsprechung, als sie Säumniszeiträume vom 15. April 2007 bis 14. Jänner 2008 betrifft und war daher im Rahmen dieser Entscheidung entsprechend abzuändern. Eine weitere Abänderung der Abgabenerhöhung zu Gunsten des Bf. ergab sich aus der Verringerung der Bemessungsgrundlagen durch die Neuberechnung der Eingangsabgaben laut obiger Begründung (siehe Berechnungsblatt).

Zum Einwand, es läge insofern ein Verfahrensfehler vor, als über den Antrag auf Erlass der Abgabenschuld nach Artikel 239 ZK noch nicht entschieden worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass keine gesetzliche Bestimmungen bestehen, die die Rechtmäßigkeit einer Abgabensfestsetzung davon abhängig machen, ob zuvor über ein allfälliges Ansuchen um Zollerlass abgesprochen wurde.

Das Zollamt Wien hat im vorliegenden Verfahren eine strikte Trennung zwischen dem Festsetzungsverfahren und dem daraus resultierenden Rechtsbehelfsverfahren einerseits und dem Erlassverfahren andererseits vorgenommen, was durchaus üblich und auch zulässig ist. Zu der vom Bf. behaupteten diesbezüglichen Verletzung von Verfahrensvorschriften ist es daher nicht gekommen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 29. April 2011