

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Herbert Schober BA in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN1, über die Beschwerde vom 25.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 20.04.2015, Zl. zzz, betreffend Festsetzung einer Eingangsabgabenschuld zu Recht erkannt:

1.) Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird wie folgt ergänzt:

Nach dem ersten Satz wird die Wortfolge „Dadurch sind die im Versandverfahren beförderten Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden“ eingefügt. Diese bloß klarstellende Änderung hat keinerlei Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Abgabenschuld.

2.) Im Übrigen wird die Beschwerde § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. April 2015, Zl. zzz, setzte das Zollamt Wien der nunmehrigen Beschwerdeführerin (Bf.), der Bf, die Zollschuld fest.

Am 9. Mai 2012 habe die Bf. die unter MRN: Z1 Z2 Z3 Z4 und Z5 zum Versandverfahren angemeldeten Waren nicht bei der Bestimmungszollstelle Wien gestellt. Die Bf. habe dadurch die Verpflichtungen, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer eingangsabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme eines betreffenden Zollverfahrens (Versandverfahren) ergeben, verletzt. Dadurch sei für die Bf. gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Eingangsabgabenschuld für diese Waren entstanden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde der Bf. vom 25. Mai 2015.

Das Zollamt Wien wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2015, Zl. zZz, als unbegründet ab.

Dagegen richtet sich der vorliegende Vorlageantrag vom 15. August 2015.

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

Die für die vorliegende Entscheidung wichtigsten Rechtsgrundlagen in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

Art. 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 Zollschuld bereits entstanden war, als sich die Ware noch an einem anderen Ort befand, so gilt die Zollschuld als an dem Ort entstanden, an dem sich die Ware aufgrund der Feststellungen zu dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, für den das Bestehen der Zollschuld nachgewiesen werden kann, befand.*

*(3) Die Zollbehörden im Sinne von Artikel 217 Absatz 1 sind die Zollbehörden des Mitgliedstaats, in dem die Zollschuld nach diesem Artikel entsteht oder als entstanden gilt.*

4) [..]

Art. 4 Nr. 19 ZK:

*Gestellung: die Mitteilung an die Zollbehörden in der vorgeschriebenen Form, dass sich die Waren bei der Zollstelle oder einem anderen von den Zollbehörden bezeichneten oder zugelassenen Ort befinden.*

Art. 4 Nr. 20 ZK:

*Inhaber des Zollverfahrens: die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind.*

Art. 37 Abs. 1 und Abs. 2 ZK:

*(1) Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach geltendem Recht Zollkontrollen unterzogen werden.*

(2) Sie bleiben so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder in ein Freilager verbracht, wieder ausgeführt oder nach Artikel 182 vernichtet oder zerstört werden.

Art. 91 Abs. 1 Buchstabe a) ZK:

*Im externen Versandverfahren können Nichtgemeinschaftswaren zwischen zwei innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen.*

Art. 92 Abs. 2 ZK:

(1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

(2) Die Zollbehörden erledigen das externe Versandverfahren, wenn für sie auf der Grundlage eines Vergleichs der der Abgangszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben mit den der Bestimmungszollstelle zur Verfügung stehenden Angaben ersichtlich ist, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet ist.

Art. 96 Abs. 1 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 Bestimmungszollstelle zu gestellen;

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

(2) Unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Absatz 1 ist ein Warenführer oder Warenempfänger, der die Ware 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 gestellen.

Art. 406 Abs. 1 ZK-DVO:

(1) Einer Person, die im gemeinschaftlichen Versandverfahren beförderte Waren in ihrem Betrieb oder an einem anderen festgelegten Ort in Empfang nehmen möchte, ohne dass der Bestimmungsstelle die Waren gestellt und das Versandbegleitdokument vorgelegt werden, kann der Status eines zugelassenen Empfängers bewilligt werden.

Art. 201 Abs. 2 ZK:

*Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.*

Art. 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.*

Art. 213 ZK:

*Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.*

Art. 233 ZK:

*Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld sowie über die Nichterhebung des Betrags der Zollschuld in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld*

*a) durch Entrichtung des Abgabentragess*

*b) [...]*

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 7. bzw. am 8. Mai 2012 eröffnete das Zollamt Bremerhaven in Deutschland auf Antrag der Bf. unter den oben angeführten fünf MRN fünf verschiedene externe gemeinschaftliche Versandverfahren für die Beförderung von in Containern verladenen Nichtunionswaren von Bremerhaven nach Wien. In den betreffenden Versandanmeldungen T1 scheint die Bf. als Hauptverpflichtete (Art. 96 ZK) auf. Die Frist für die (Wieder-)Gestellung der Waren wurde mit 11., 14. bzw. 15. Mai 2015 festgelegt. Als Bestimmungszollstelle (Art. 92 Abs. 2 ZK) ist das Zollamt Wien vermerkt.

Am 9. Mai 2012 meldete die NN2 mit Sitz in W., die über eine Bewilligung als zugelassener Empfänger (Art. 406 ZK-DVO) verfügte und die zur Vornahme aller notwendigen Förmlichkeiten zum Zwecke der Beendigung des Versandverfahrens (Art. 92 Abs. 1 ZK) und zur Überführung der beförderten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr beauftragt worden war, dem Zollamt Wien als Bestimmungsstelle mittels Ankunftsanzeige TR223 (Art. 408 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO) das Eintreffen der genannten Sendung beim bewilligten Warenort in 1020 Wien, Ort1

Tatsächlich befanden sich die betreffenden LKW samt der im Versandverfahren beförderten Waren zu diesem Zeitpunkt aber noch in der Tschechischen Republik.

Das Zollamt Wien, das auf Grund der unrichtigen Angaben in den Ankunftsanzeigen davon ausgegangen war, dass sich die Sendungen zum Zeitpunkt der Übermittlung der Nachrichten TR223 – wie in Art. 408 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO gefordert - tatsächlich bereits am bewilligten Warenort in Wien befanden, erteilte die Entladeerlaubnis und ging auf Grund der vom zugelassenen Empfänger erhaltenen Mitteilungen zunächst von einer ordnungsgemäßen Beendigung der Versandverfahren aus.

Alle in Rede stehenden Waren wurden in der Folge mit den Zollanmeldungen laut nachstehender Tabelle noch am selben Tag beim Zollamt Wien in den zollrechtlich freien Verkehr überführt:

Versandanmeldung T1 (DE)	Zollanmeldung (AT)
x1	X1
x2	X2
x3	X3
x4	X4
x5	X5

Auf der Basis dieser Zollanmeldungen erfolgte die Entrichtung der Zollschuld gem. Art. 201 ZK. Die Vorschreibung einer Einfuhrumsatzsteuer entfiel auf Grund des Verfahrenscodes 4200 (Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung). Als Warenempfänger ist in all diesen Zollanmeldungen die NN3 mit Sitz in der Slowakei angeführt. Die Entrichtung der Zollschuld durch den Warenempfänger (bzw. dessen Vertreter) fand insofern Niederschlag im angefochtenen Bescheid, als sie zu einer entsprechenden Reduzierung des Zahlungsgebots führte, sodass der Bf. letztlich nur die (bei der Verzollung noch nicht erhobene) Einfuhrumsatzsteuer zur Entrichtung vorgeschrieben worden ist.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Zollamt Wien vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere aus Aussagen der LKW-Fahrer, der Stellungnahme des Warenführers und der Verantwortung der NN2 für alle verfahrensgegenständlichen Beförderungen.

Der Ablauf des Geschehens stellt sich nach der Aktenlage in allen fünf Fällen im Wesentlichen gleich dar und wird nachstehend exemplarisch auf der Basis der Erklärungen des Warenführers und eines der Fahrer in einem der fünf o.a. Verfahren dargestellt:

Am 8. Mai 2009 wurde beim Zollamt Bremerhaven auf Antrag der Bf. ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren unter MRN Z4 eröffnet. Die Sendung war im Container ZZ1 verladen. Die Bf. ist in der betreffenden Versandanmeldung T1 als Hauptverpflichtete genannt. Sie bediente sich zur Beförderung der Waren nach Wien der Firma NN5 mit Sitz in der Tschechischen Republik. Dieser Warenführer bestätigte gegenüber dem Zollamt Wien laut vorliegender Stellungnahme die Durchführung dieses Transportes mit dem LKW mit dem Kennzeichen ZZ2. Der Fahrer des LKW, Herr B., hat laut Angaben des Warenführers auf seinem Weg nach Wien in der Nähe von Znaim eine Pause eingelegt und dort am 9. Mai 2012 gegen 08.25 Uhr eine SMS erhalten, dass der Container bereits verzollt sei. Er könne daher mit seinem Fahrzeug zwecks Entladung nach Ort2 fahren. Nach der Sicherheitspause sei der Fahrer in die Slowakei gefahren. Der Warenführer entschuldigt sich in dieser Stellungnahme für sein Vorgehen. Er habe nicht in „offensichtlicher Absicht“ gehandelt, wenn die Ware bei einer eventuellen Zollkontrolle nicht vorgelegt worden sei. Er habe sich strikt nach den Anweisungen des Auftraggebers gerichtet.

Herr B. bestätigt diese Angaben mit seiner ebenfalls vorliegenden an das Zollamt Wien gerichteten schriftlichen Erklärung. Er gibt ergänzend bekannt, dass er sich an die Anweisungen des Auftraggebers des Transportes gehalten habe. Die einstündige Sicherheitspause habe er auf der Strecke nach Wien eingelegt, in der Nähe von Znaim.

Nach diesen übereinstimmenden Aussagen steht fest, dass sich der LKW zum Zeitpunkt der Übermittlung der Ankunftsanzeige (die vor der in Wien vorgenommenen Verzollung erfolgte) keinesfalls in Wien befunden haben kann. Denn wenn sich der LKW auf seinem Weg nach Wien um 08.25 Uhr noch in der Tschechischen Republik aufgehalten hat, kann er denkunmöglich bereits zuvor in Wien eingetroffen sein.

Es spricht vielmehr alles dafür, dass sich der Warenführer überhaupt nicht zum zugelassenen Warenort in 1020 Wien begeben hat. Dies ergibt sich auch aus dem von der Bf. unwidersprochen gebliebene Umstand, dass keine entsprechenden Tagespassierscheine des Hafens Wien vorliegen. Ein derartiges Dokument wird bei jeder Einfahrt in das Gelände des Zollamtes Hafen Wien, in dem sich der o.a. zugelassene Warenort befindet, erstellt und archiviert.

Schließlich räumt die Bf. indirekt selbst ein, dass sich die Waren zum entscheidungsmaßgeblichen Zeitpunkt nicht in Wien befunden haben, indem sie in ihrem Vorlageantrag geltend macht, die Zollschuld sei in Kasárna bei Znojma in der Tschechischen Republik entstanden und das Zollamt Wien daher örtlich unzuständig (siehe Vorlageantrag, Pkt. II).

Beweise für die Richtigkeit der Behauptung der Bf., wonach dennoch eine ordnungsgemäße zollrechtliche Abwicklung vorliege, kann sie nicht vorlegen. Als Begründung führt sie an, dass dies „dem Importeur aus unternehmerischen Gründen nicht möglich sei“.

Aus all diesen Gründen erachtet es das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen, dass sich die Waren zum Zeitpunkt der Übermittlung der o.a. Ankunftsanzeige TR223 noch in Tschechien befanden.

### Rechtliche Überlegungen

Im verfahrensgegenständlichen Fall unterlagen die im Versandverfahren beförderten Waren gemäß Art. 37 ZK der zollamtlichen Überwachung. Der Bf. als Hauptverpflichtete oblag es gemäß Art. 96 Abs. 1 Buchstabe a ZK, die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen.

Nach den Bestimmungen des Art. 406 Abs. 1 ZK-DVO hat der Hauptverpflichtete seine Pflichten nach Art. 96 Abs. 1 Buchstabe a ZK erfüllt, und das Versandverfahren gilt als beendet, sobald die Waren zusammen mit dem Versandbegleitdokument, das die Sendung begleitet hat, dem zugelassenen Empfänger innerhalb der vorgeschriebenen Frist unverändert in seinem Betrieb oder an dem in der Bewilligung näher bestimmten Ort übergeben und die zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen beachtet worden sind.

Nach der Aktenlage steht unzweifelhaft fest, dass die Bf. diesen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. Sie hat am 9. Mai 2012 weder die Waren bei der Bestimmungszollstelle (dem Zollamt Wien) gestellt, noch dem zugelassenen Empfänger am bewilligten Warenort in 1020 Wien übergeben.

Das Zollamt Wien wurde durch die ungerechtfertigte Übermittlung der „Ankunftsanzeige“ gem. Art. 408 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO getäuscht. Das Zollamt musste an Hand dieser Mitteilung davon ausgehen, dass die Wirtschaftsgüter beim bewilligten Warenort eingetroffen waren und für eine allfällige Kontrolle bereit standen.

Auf Grund dieser Täuschung wurde dem Zollamt aber die Möglichkeit der Zollkontrolle genommen. Denn das Zollamt hatte keine Kenntnis vom tatsächlichen Aufenthaltsort der Waren. Die Waren wurden dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist der Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung so zu verstehen, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der nach den gemeinschaftlichen Zollvorschriften vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (EuGH 14.1.2010, C-430/08 und C-431/08). Es kommt nicht darauf an, ob die Zollbehörde tatsächlich eine solche Prüfung durchzuführen

beabsichtigt und ob der Beteiligte die Waren der Zollbehörde zu einer solchen Prüfung zur Verfügung stellen könnte. Entscheidend ist allein, dass die Zollbehörde - wenn auch nur vorübergehend - objektiv nicht in der Lage ist, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen (BFH 7.12.2004, VII R 21/04).

Das Entziehen ist eine reine Tathandlung (EuGH 11.7.2002, C-371/99). Steht etwa fest, dass Waren im Versandverfahren nicht gestellt worden sind, kommt einer fälschlicherweise ausgestellten Bestätigung der Bestimmungsstelle über die ordnungsgemäße Gestellung der mit Versandschein T1 beförderten Ware keine Bedeutung zu (Witte6, Zollcodex, Art. 203 Rz. 3a).

Es ist daher in der vorliegenden Fällen zum Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung unbeschadet der Tatsache gekommen, dass das Zollamt (auf Grund der beschriebenen Zu widerhandlungen) zunächst vom Eintreffen der Waren beim zugelassenen Empfänger und von deren Vorhandensein an dem in der Bewilligung genannten Ort in 1020 Wien ausgegangen ist. Die durch diese Täuschung erschlichene Beendigung der in Rede stehenden fünf Versandverfahren kann das Entstehen der Zollschuld nicht ungeschehen machen. Denn jeder zunächst vom Zollamt anerkannte Nachweis der ordnungsgemäßen Beendigung eines Versandverfahrens iSd Art. 92 ZK kann sich im Zuge späterer Ermittlungen als gefälscht oder ungültig herausstellen (siehe Kapitel VII, Pkt. 3.1. des Versandverfahrenshandbuches).

Das beschriebene Handeln der beteiligten Personen hat dazu geführt, dass weder das Zollamt als Bestimmungsstelle noch der zugelassene Empfänger in der Lage waren, eine Überprüfung hinsichtlich der Unversehrtheit der von der Abgangsstelle angelegten Zollverschlüsse vorzunehmen, zu kontrollieren ob die beförderten Wirtschaftsgüter mit den in der Versandanmeldung genannten Erzeugnissen übereinstimmten, ob es Fehl- oder Mehrmengen gab, kurz ob den Bestimmungen des Art. 96 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsprochen worden war. Es kann daher auch dieser Sicht keine Rede davon sein, dass in allen fünf Fällen eine ordnungsgemäße Beendigung der Versandverfahren vorliegt. Dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen kann daher nicht gefolgt werden.

Die Bf. ist grundsätzlich im Recht, wenn sie einwendet, dass im Versandverfahren eine Änderung der Bestimmungsstelle durchaus zulässig ist. Die Bestimmungen des Art. 363 Abs. 2 ZK-DVO erlauben, dass das Versandverfahren an einer anderen als der in der Versandanmeldung genannte Zollstelle beendet wird. Damit ist für die Bf. aber nichts gewonnen. Denn zu einem solchen Wechsel der Bestimmungsstelle ist es im vorliegenden Fall unstrittig nicht gekommen.

Auch mit der sehr allgemein gehaltenen Behauptung, in der Slowakei sei „jegliche Ware ordnungsgemäß zollrechtlich abgewickelt worden“ kann die Bf. nicht durchdringen. Entscheidungsmaßgeblich ist vielmehr der – nach den obigen Ausführungen als erwiesen zu erachtende – Umstand, dass es in Österreich zu den geschilderten Zu widerhandlungen gekommen ist. Dem diesbezüglichen Beweisantrag war daher mangels Relevanz nicht zu entsprechen.

Dem Vorwurf, das Zollamt habe nicht geprüft, ob nicht in der Slowakei bereits die Zollschuld entrichtet worden sei, kommt ebenfalls keine Berechtigung zu. Die Bf. übersieht dabei, dass die von der in der Slowakei ansässigen Warenempfängerin bzw. deren Vertreter im Zuge der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entrichteten Einfuhrabgaben zur Gänze angerechnet worden sind. Das Zahlungsgebot im angefochtenen Bescheid bezieht sich ausschließlich auf die Einfuhrumsatzsteuer, die im Zuge der Verzollungen auf Grund des Verfahrenscodes 4200 zunächst unerhoben blieb und die durch das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG bereits vor der Überführung in den freien Verkehr entstanden ist.

Es kann daher auch keine Rede davon sein, dass die vorliegende Abgabenvorschreibung zu einer doppelten Belastung der eingeführten Waren mit „EU-Zollabgaben“ führt.

Da im gegenständlichen Fall die Zollschuld gemäß Art. 203 ZK entstanden ist, hatten nachfolgende Ereignisse, wie die Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr oder die Entrichtung der Erwerbsteuer in der Slowakei keine Auswirkungen mehr auf die bereits entstandene Zollschuld (vgl. VwGH 18.9.2007, 2004/16/0256).

Zum Einwand der Unzuständigkeit des Zollamtes Wien

Gemäß Art. 215 Abs. 1 ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt.

Wie bereits oben ausgeführt unterblieb in allen verfahrensgegenständlichen Fällen die vorgeschriebene (Wieder-)Gestellung der im Versandverfahren beförderten Waren, wodurch die Zollschuld im Grunde des Art. 203 ZK entstanden ist. Das mit diesem Realakt unmittelbar und untrennbar in Verbindung stehende oben näher beschriebene zollschuldbegründende rechtswidrige Handeln der Beteiligten, nämlich die mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen als widerrechtlich zu erachtende Übermittlung der Ankunftsanzeigen, mit denen die Beendigung der Versandverfahren vorgetäuscht wurde, hat sich zweifellos in Österreich, nämlich in Wien, zugetragen. Damit steht fest, dass Österreich für die Erhebung der dadurch entstandenen Zollschuld örtlich zuständig ist.

Diese Ansicht findet ihre Deckung auch in der Rechtsprechung des EuGH, der im Falle eines ebenfalls nicht ordnungsgemäß beendeten Versandverfahrens ausgesprochen hat (EuGH 3.4.2008 C-230/06):

*„Bei der Prüfung der Zuständigkeit des Mitgliedstaats, der die Zölle erhoben hat, ist es Sache des nationalen Gerichts, zu bestimmen, ob zu dem Zeitpunkt, zu dem festgestellt wurde, dass die Sendung der Bestimmungsstelle nicht gestellt worden ist, der Ort der Zu widerhandlung ermittelt werden konnte. Ist dies der Fall, kann nach Art. 203 Abs. 1 und Art. 215 Abs. 1 der Verordnung Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften der Mitgliedstaat als für die Erhebung der Zollschuld zuständig bestimmt werden, in dessen Gebiet die erste Zu widerhandlung begangen wurde, die sich als Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung qualifizieren lässt.“*

Zur Heranziehung der Bf. als Zollschuldnerin:

Zur Frage der Inanspruchnahme des Hauptverpflichteten nach zollschuldbegründenden Zu widerhandlungen im Versandverfahren ist darauf hinzuweisen, dass es für dessen Zollschuldnerschaft weder auf ein Verschulden noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um das Entziehen ankommt. Ausreichend ist allein die Verfahrensinhaberschaft. Der EuGH hat sich mit dieser Thematik bereits in mehreren Entscheidungen ausführlich auseinandergesetzt und in einem vergleichbaren Fall zuletzt ausgesprochen (EuGH 18.5.2017, C-154/16):

85

*Bereits aus dem Wesen der Gesamtschuld ergibt sich jedoch, dass jeder Schuldner für die gesamte Verbindlichkeit haftet und es dem Gläubiger grundsätzlich freisteht, die Erfüllung dieser Verbindlichkeit von einem oder mehreren Schuldern seiner Wahl zu verlangen.*

86

*Wie sich aus den Rn. 76 bis 79 und 82 des vorliegenden Urteils ergibt, haftet nach Art. 96 Abs. 1 Buchst. a sowie Art. 204 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 des Zollkodex der Hauptverpflichtete auch dann für die Zahlung der für eine dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegende Ware entstandenen Zollschuld, wenn der Warenführer seinen Pflichten aus Art. 96 Abs. 2 des Zollkodex nicht nachgekommen ist.*

87

*Daraus folgt, dass der Zollkodex, indem er diese objektive Haftung des Hauptverpflichteten vorsieht, einen rechtlichen Grundmechanismus festlegt, der im Interesse des Schutzes der finanziellen Interessen der Union und ihrer Mitgliedstaaten u. a. den ordnungsgemäßen Ablauf der Versandverfahren erleichtert (vgl. Urteil vom 15. Juli 2010, DSV Road, C - 234/09, EU:C:2010:435, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).*

88

*Hierzu hat der Gerichtshof präzisiert, dass der in Art. 213 des Zollkodex vorgesehene Mechanismus der Gesamtschuld ein den nationalen Behörden zur Verfügung gestelltes zusätzliches Rechtsinstrument ist, um ihr Vorgehen bei der Erhebung von Zollschulden wirksamer zu gestalten und die Eigenmittel der Union zu schützen (Urteil vom 17. Februar 2011, Berel u. a., C- 78/10, EU:C:2011:93, Rn. 48).*

89

*Folglich ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Zollverwaltung eines Mitgliedstaats zwar verpflichtet, den Hauptverpflichteten in Anspruch zu nehmen. Hingegen ergibt sich aus dem Wesen des in Rn. 85 des vorliegenden Urteils genannten Gesamtschuldmechanismus, dass die Zollverwaltung die Möglichkeit hat, nicht aber verpflichtet ist, den Warenführer gesamtschuldnerisch in Anspruch zu nehmen.*

Unter Bedachtnahme auf diese Rechtsprechung kann dem Zollamt Wien nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es auch im Streitfall die Hauptverpflichtete (also die Bf.) zur Zahlung der Eingangsabgabenschuld herangezogen hat.

Der Umstand, dass allenfalls der Warenführer oder der LKW-Fahrer oder Dritte (aus welchen Gründen auch immer) gegen die Bestimmungen des Versandverfahrens verstoßen haben, ändert nichts an der Tatsache, dass sich die beförderten Waren im Verantwortungsbereich der Bf. befanden. Dadurch dass sich die Bf. zur Erfüllung der ihr gem. Art. 96 Abs. 1 ZK obliegenden Verpflichtungen anderer Personen bediente, konnte sie die nun begehrte Nichtheranziehung als Zollschuldnerin nicht bewirken.

Die Geltendmachung der Zollschuld stellt eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO dar. Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, muss die Zollbehörde die Grenzen des gesetzlichen Ermessens einhalten und entscheiden, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (VwGH vom 30.04.1993, 91/17/0190).

Das Ermessen ist sohin gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu üben. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH vom 14.11.1996, 95/16/0082).

Unter dem Billigkeitsaspekt ist im externen Versandverfahren zunächst die besonders starke Stellung des Hauptverpflichteten als Verfahrensinhaber und sein im Vergleich zu anderen Zollschuldern stärkerer wirtschaftlicher Bezug zum Beförderungsvorgang zu beachten. Der Hauptverpflichtete ist der Verfahrensinhaber, dem die Beförderung der Waren unter zollamtlicher Überwachung anvertraut ist und wurde und der damit die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens übernimmt, einschließlich des damit verbundenen Risikos, als Abgabenschuldner auch für fremdes Fehlverhalten einstehen zu müssen. Dies ergibt sich aus der bereits zitierten Bestimmung des Art. 96 ZK, in welcher zunächst die Verpflichtung des Hauptverpflichteten festgestellt und in Abs. 2 lediglich "unbeschadet der Pflichten des Hauptverpflichteten nach Abs. 1" unter bestimmten Voraussetzungen "auch" der Warenführer bzw. der Warenempfänger in Anspruch genommen werden. Aus einer gewerbsmäßigen Tätigkeit als Hauptverpflichteter im externen Versandverfahren übernimmt der Hauptverpflichtete in jedem Fall das ihm bekannte Risiko als Abgabenschuldner für fremdes Verhalten einstehen zu müssen. Zur Minderung seines Risikos kann er die im Geschäftsleben üblichen Sicherungsmaßnahmen ergreifen und seine Ansprüche letztlich im Zivilrechtsweg durchzusetzen.

Eine Inanspruchnahme eines Hauptverpflichteten, dem eine Garantenstellung für die ordnungsgemäße Durchführung eines Versandverfahrens zukommt, dessen vorrangige Inanspruchnahme geradezu vorgeprägt ist, ist jedenfalls zweckmäßig.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Ansicht der Bf. daher nicht an, die meint, das Zollamt habe im Zusammenhang mit dem Auswahlermessen fehlerhaft agiert.

Dem Antrag der Bf., ihr die im Beschwerdeverfahren angefallenen Kosten zu ersetzen, kann im Hinblick auf die Bestimmung des § 313 BAO nicht entsprochen werden, zumal diese Norm unmissverständlich festlegt, dass Parteien die ihnen im Abgabenverfahren und in Beschwerdeverfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten haben.

Das Zollamt Wien hat in der beschriebenen Zu widerhandlung zu Recht eine Verwirklichung des Tatbestands des Art. 203 ZK (also ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung) erblickt und diese Norm auch in den Spruch aufgenommen. Die Bescheidberichtigung dient bloß der Klarstellung, dass im Verhalten der Beteiligten eine solche Entziehungshandlung zu sehen ist.

Eine Entscheidung über den Antrag der Bf. auf Anwendung der Bestimmungen der Art. 236 bzw. 239 ZK (Erstattung bzw. Erlass der Zollschuld) im Rahmen des vorliegenden Erkenntnisses kam mangels Sachidentität nicht in Betracht.

Das Bundesfinanzgericht hatte vielmehr ausschließlich darüber abzusprechen, ob die mit dem angefochtenen Bescheid im Grunde des Art. 203 ZK vorgenommene Festsetzung der Eingangsabgabenschuld zu Recht erfolgte.

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen und es war wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 22. Jänner 2018

