



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Herrn Bf., vom 27. Februar 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 30. Jänner 2006, Zl. zzz, betreffend Tabaksteuer, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung entschieden:

1.) Der Spruch des Bescheides des Zollamtes Wien vom 1. Dezember 2005, Zl. NN., wird wie folgt geändert:

Der Wortlaut „gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 dritter Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG)“ wird ersetzt durch den Wortlaut „gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und 2 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG)“.

Daraus ergeben sich keine Änderungen in der Höhe der Abgabenfestsetzung.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid vom 1. Dezember 2005, Zl. NN., setzte das Zollamt Wien gegenüber Herrn Bf., Eingangsabgaben in der Höhe von € 23,22 (€ 10,02 an Tabaksteuer und € 13,20 an Einfuhrumsatzsteuer) fest. Der Bw. habe am 12. April 2005 und am 23. Mai 2005 insgesamt 100 Stück Zigarren erworben, obwohl er im Zeitpunkt des Erwerbs der Waren wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbraucht worden seien. Dadurch sei für ihn gemäß Artikel 202 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3

dritter Anstrich ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Eingangsabgabenschuld in der genannten Höhe entstanden.

Darüber hinaus gelangte mit diesem Bescheid im Grunde des § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in der Höhe von € 0,64 zur Vorschreibung.

Gegen diesen Sammelbescheid erhob der Bf. mit Schreiben vom 26. Dezember 2005 fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung. Die ihm vorgeworfene Verbringung sei nicht vorschriftswidrig, weil ihm nicht bekannt gewesen sei, dass die Kanaren nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehören. Es sei ihm auch nicht bekannt gewesen, dass er mit der Annahme der Waren von der Post vorschriftswidrig gehandelt habe. Außerdem seien ihm die Waren von der Post formlos übergeben worden und bei Vorlage eines Zollbescheides hätte er die Annahme der Waren verweigert.

Das Zollamt Wien wies diesen Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Jänner 2006, Zl. zzz , als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 27. Februar 2006. Der Bf. verweist darin u.a. auf sein bisheriges Vorbringen und bezeichnet die Zustellung durch die Post als rechtswidrig.

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

§ 2 Abs. 2 ZollR-DG bestimmt:

Das Zollrecht gilt sinngemäß für den Warenverkehr zwischen Teilen des Zollgebietes der Gemeinschaft, in denen die Sechste Richtlinie des Rates (77/388/EWG) vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. EG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, S.1, keine Anwendung findet, und anderen Teilen des Zollgebietes der Gemeinschaft, in denen die vorgenannten Vorschriften anwendbar sind, wenn dieser Warenverkehr für steuerliche Zwecke wie eine Einfuhr oder Ausfuhr zu behandeln ist. Im Hinblick auf Artikel 7a des EG-Vertrages besteht jedoch keine Gestellungspflicht und sind Kontrollen in systematischer Form unzulässig.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Die Zollschuld entsteht nach Art. 203 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Zollschuldner nach Absatz 3 der bezeichneten Gesetzesstelle 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 einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gibt es für eine Zollsschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gem. Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollsschuld verpflichtet.

Gemäß Artikel 163 Abs. 1 ZK können im internen Versandverfahren nach den Bedingungen der Absätze 2 bis 4 Gemeinschaftswaren zwischen zwei innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft gelegenen Orten ohne Änderung ihres zollrechtlichen Status über das Gebiet eines Drittlandes befördert werden.

Nach Abs. 2 Buchstabe f der bezeichneten Gesetzesstelle kann die Beförderung nach Abs. 1 u.a. durch die Post (einschließlich Paketpost) erfolgen.

Werden Gemeinschaftswaren mit Bestimmung in oder mit Herkunft aus einem Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft, in dem die Richtlinie 77/388/EWG keine Anwendung findet, durch die Post (einschließlich Paketpost) befördert, so haben die Zollbehörden des Mitgliedstaats der Versendung auf der Verpackung und den Begleitpapieren gemäß Artikel 462a ZK-DVO einen Klebezettel nach dem Muster in Anhang 42b anzubringen oder anbringen zu lassen.

Gemäß Artikel 340c Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO werden Gemeinschaftswaren, die aus einem Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft, in dem die Richtlinie 77/388/EWG keine Anwendung findet (z.B: Kanarische Inseln) mit Bestimmung in einem anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft befördert werden, in dem die vorgenannten Vorschriften anwendbar sind (z.B. Österreich), in das interne gemeinschaftliche Versandverfahren überführt.

Waren die im Sinne der vorgenannten Bestimmung gemäß Artikel 163 Abs. 2 Buchstabe f ZK im Postverkehr befördert werden, befinden sich somit ex lege im internen gemeinschaftlichen Versandverfahren.

Nach den Anordnungen des Artikels 340a ZK-DVO gelten die Bestimmungen über das gemeinschaftliche Versandverfahren sowohl für das externe als auch für das interne gemein-

schaftliche Versandverfahren, sofern nichts anderes bestimmt wird. Daraus folgt u.a., dass die im internen gemeinschaftlichen Versandverfahren beförderten Waren gemäß Artikel 59 Abs. 2 ZK unter zollamtlicher Überwachung stehen und gemäß Artikel 361 Abs. 1 ZK-DVO der Bestimmungsstelle zu gestellt sind.

Die zollamtliche Überwachung ist nach ständiger Rechtsprechung ihrem Wesen nach eine fortdauernde Maßnahme zur umfassenden Kontrolle über das Zollgut. Zur Aufrechterhaltung der Kontrollmöglichkeit über Waren, die sich im Versandverfahren befinden, ist es demnach grundsätzlich erforderlich, dass diese nur in einer mit dem Versandverfahren vereinbarenden Weise behandelt werden. Eine zollschuld begründende Entziehung liegt demnach zumindest dann vor, wenn die Waren im Zuge oder im Anschluss an die Beförderung im Versandverfahren unter Missachtung der bestehenden Gestellungsverpflichtung wie nicht der zollamtlichen Überwachung unterliegende Gemeinschaftswaren behandelt werden, ohne dass daraus ersichtlich wird, dass diese Vorgehensweise noch in irgendeinem Zusammenhang mit der Beförderung oder der erneuten Gestellung steht.

Dabei ist zu beachten, dass sich die Verwirklichung des Tatbestandes des Artikels 203 Abs. 1 ZK als reine Tathandlung darstellt. Auf subjektive Tatbestandsmerkmale kommt es dabei nicht an (siehe EuGH vom 1.2. 2001, C-66/99).

Die Abladung von im Versandverfahren befindlichen Waren bei einer Person, die nicht zugelassener Empfänger ist, stellt ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung dar und führt zur Zollschuldentstehung gemäß Artikel 203 Abs. 1 ZK (siehe Witte<sup>4</sup>, Rz. 8 zu Artikel 203 ZK).

Es steht außer Streit, dass der Bf. die verfahrensgegenständlichen Zigarren bei einem auf den Kanarischen Inseln ansässigen Unternehmen bestellt hat. Ebenso unbestritten ist, dass die Zustellung der unversteuerten Tabakwaren an den Bf. im Rahmen von zwei Lieferungen durch die Österreichische Post AG erfolgte, wobei nach den vom Bf. nicht widerlegten Feststellungen des Zollamtes Wien davon auszugehen ist, dass die Übergabe am 12. April 2005 bzw. am 23. Mai 2005 geschah.

Es ist daher festzustellen, dass das Verhalten des Bf. im Ergebnis dazu geführt hat, dass die streitgegenständlichen Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden, die durch die Überführung in das gemeinschaftliche Versandverfahren in Gang gesetzt worden war. Dadurch ist gemäß Artikel 203 Abs. 1 ZK die Abgabenschuld entstanden. Dabei war aber auf Grund des Status der Ware als Gemeinschaftsware zu beachten, dass eine Verschreibung des Zolls nicht in Betracht kam, sondern lediglich die Einfuhrumsatzsteuer und die Tabaksteuer festzusetzen waren. Dies deshalb, weil hinsichtlich der letztgenannten Abgaben auf Grund der

Bestimmungen des § 2 ZollR-DG die Zollvorschriften (u.a. auch bezüglich der Zollschuldentstehungstatbestände) sinngemäß anzuwenden sind.

Eine Zollschuldentstehung (wie vom Zollamt Wien vermeint) gemäß Artikel 202 ZK wegen vorschriftswidriger Verbringung (das ist jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich ZK) kommt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in teleologischer Auslegung des Artikels 54 ZK für die im Versandverfahren beförderten Waren im Anlassfall nicht in Betracht. Dies deshalb, weil nach der zuletzt genannten Norm die Bestimmungen des Artikels 38 ZK mit Ausnahme des Absatzes 1 Buchstabe a (Zollstraßenzwang) sowie die Artikel 39 bis 53 ZK keine Anwendung finden, wenn sich die Waren beim Verbringen in das Zollgebiet der Gemeinschaft bereits in einem Versandverfahren befinden. Auch nach den Bestimmungen des § 2 Abs. 2 letzter Satz ZollR-DG besteht keine Gestellungspflicht beim Warenverkehr von den dort bezeichneten Teilen des Zollgebiets der Gemeinschaft in das übrige Zollgebiet der Gemeinschaft. Unbeschadet davon besteht hingegen gemäß der gemeinschaftsrechtlichen Norm des Artikels 361 Abs. 1 ZK-DVO auch für Gemeinschaftswaren die Verpflichtung zur Gestellung bei der Bestimmungsstelle. Der Spruch des Abgabenbescheides des Zollamtes Wien vom 1. Dezember 2005, der mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung unverändert übernommen wurde, war daher entsprechend abzuändern.

Es bleibt nun zu prüfen, ob der Bf. als Zollschuldner für die nach den vorstehenden Ausführungen entstandene Abgabenschuld herangezogen werden kann.

Nach den Bestimmungen des Artikels 203 Abs. 3 erster Gedankenstrich ZK wird zunächst der Handelnde, der Entziehende Zollschuldner. Das ist jeder, der durch sein Tun oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich sind. Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an. Der zollrechtliche Status der Ware braucht dem Handelnden somit nicht bekannt zu sein.

Dem Bf. ist vorzuwerfen, dass er die unversteuerten Tabakwaren wie versteuerte Gemeinschaftswaren behandelt hat, indem er es unterlassen hat, Maßnahmen zu ergreifen, die im weitesten Sinne als mit der Beförderung oder der erneuten Gestellung im Zusammenhang stehend gewertet werden könnten. Hätte sich der Bf. nämlich wie ein zollredlicher Beteiligter verhalten, hätte er im Hinblick auf den ihm bekannten Umstand, dass es sich um unversteuerte Tabakwaren handelte, die Annahme verweigert oder zumindest unverzüglich die Zollbehörde informiert und dadurch verhindert, dass es zum Entziehen gekommen wäre.

Das unredliche Verhalten des Bf. zielte hingegen darauf ab, sich durch Nichtentrichtung der auf den Zigarren lastenden Abgaben einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu verschaffen. Er

räumt selbst ein, dass er die Annahme der Waren bei Vorliegen eines Zollbescheides verweigert hätte.

Dem Einwand des Bf., es sei ihm nicht bekannt, dass er mit der Annahme von Waren von der Post vorschriftswidrig handeln könne, ist mit dem neuerlichen Hinweis zu begegnen, dass es wie oben ausgeführt bei der Entstehung der Zollschuld gemäß Artikel 203 Abs. 1 ZK auf subjektive Tatbestandsmerkmale nicht ankommt.

Der Bf. hat dem Zollamt Wien gegenüber mitgeteilt, dass er alle Unterlagen über den Erwerb der beiden Sendungen mangels Interesse vernichtet habe. Es lässt sich daher nicht mehr mit der erforderlichen Sicherheit feststellen, ob die oben zitierten Bestimmungen des Artikels 462a ZK-DVO beachtet worden sind und ob die Post überhaupt Kenntnis davon hatte, dass es sich bei den beförderten Waren um unbesteuerte Zigarren gehandelt hat. Den Andeutungen des Bf., die Österreichische Post AG habe im Zusammenhang mit der Zustellung der Sendungen rechtswidrig gehandelt, kann daher schon aus diesem Grund nicht gefolgt werden.

Aus all diesen Gründen ist somit festzustellen, dass der Bf. gemäß Artikel 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK zum Zollschuldner geworden ist. Selbst bei einer Bewertung der Vorgehensweise des Bf. dahingehend, dass sein Verhalten keine Entziehungshandlung darstellt, wäre für ihn nichts gewonnen. Dies deshalb, weil dann für ihn als Erwerber die Zollschuld zumindest gemäß Artikel 203 Abs. 3 dritter Anstrich ZK entstanden wäre, zumal ihm anzulasten ist, vom Umstand, dass es sich um unbesteuerte Rauchwaren gehandelt hat, Kenntnis gehabt zu haben.

Bei zollschuld begründenden Zuwiderhandlungen im Versandverfahren kommt es hinsichtlich der entstandenen Abgabenschuld regelmäßig zu Gesamtschuldverhältnissen. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Rahmen dieses Auswahlermessens (neben dem Bf. kommt allenfalls auch die Österreichische Post AG als Beförderin als Zollschuldnerin in Betracht) war auch auf den Grad der Verfehlung Bedacht zu nehmen, der zum Entstehen der Abgabenschuld geführt hat (siehe Witte<sup>4</sup>, Rz 7 zu Artikel 213 ZK). Dabei konnte nicht unberücksichtigt bleiben, dass dem Bf. nach der Aktenlage auf Grund des niedrigen Kaufpreises und eines entsprechenden Hinweises auf der Homepage des Verkäufers bekannt war, dass es sich bei den von ihm bestellten Waren um unbesteuerte Zigarren handelte. Außerdem war er der einzige Beteiligte, der aus dem zollunredlichen Verhalten einen wirtschaftlichen Vorteil lukrieren konnte.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es daher angesichts der besonderen Umstände des Einzelfalles mit den Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit durchaus vereinbar, dass der Bf. zur Zahlung der Abgabenschuld in Anspruch genommen wurde.

Dem Einwand des Bf., dass es nicht die Aufgabe der Behörde sein könne, eine Beurteilung dahingehend zu treffen, ob er allenfalls zivilrechtliche Ansprüche gegenüber dem Lieferanten durchzusetzen in der Lage sei, ist zuzustimmen. Auswirkungen auf die rechtliche Würdigung des hier zu betrachtenden Abgabenverfahrens ergeben sich daraus aber ebenso wenig, wie aus seiner Andeutung, dass der Verkäufer zu (nicht näher bezeichneten) Zugeständnissen im Zusammenhang mit den von seinen Kunden entrichteten nationalen Steuern bereit sei.

Entsteht eine Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, so ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen (§ 80 ZollR-DG) angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar.

Mit Erkenntnis vom 23. März 2004, ZI. 2003/16/0479, hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass der bei der Festsetzung einer Abgabenerhöhung auf Grund gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen zu beachtende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dann nicht eingehalten wird, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung anzulasten ist.

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung 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 Abs. 3 ZK hat die buchmäßige Erfassung einer unter anderen als den in Artikel 218 Abs. 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 Zolls Schuldner zu bestimmen.

Im vorliegenden Fall ist am 12. April 2005 bzw. am 23. Mai 2005 für jeweils 50 Zigarren die Abgabenschuld entstanden. Die zollbehördlichen Ermittlungen über die konkreten Umstände des Postversandes waren nach der Aktenlage in der zweiten Novemberhälfte des Jahres 2005

abgeschlossen. Daraus folgt, dass der letzte bei der Berechnung der Abgabenerhöhung miteinzubeziehende Säumniszeitraum jener war, der zwischen 15. November 2005 und 14. Dezember 2005 gelegen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet die Festsetzung der Abgabenerhöhung daher insofern als verhältnismäßig iSd o.a. Rechtsprechung, als sie nur jene Säumniszeiträume betrifft, die zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld und dem Abschluss der Ermittlungen angefallen sind. Die vom Bf. begehrte ersatzlose Aufhebung des Bescheides kam daher auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 11. Jänner 2008