

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A Kft., Adresse1, Ungarn, gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 14. Juli 2009, Zahl: 100000/xxx/2009-2, betreffend die Geltendmachung der Einfuhrzollschuld gemäß Artikel 203 Absatz 1 und Absatz 3 letzter Anstrich Zollkodex in Verbindung mit Artikel 96 Absatz 1 ZK und § 2 Absatz 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Artikel 133 Absatz 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt:**

Die A Kft als nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.) eröffnete in Ungarn als Hauptverpflichtete am 2. Juni 2009 ein Versandverfahren mit Versandschein T1 Nr. aaa. Als Frist zur Gestellung scheint in diesem zollamtlichen Überwachungsdokument der 30. Juni 2009 auf. Die Bestimmungszollstelle lautet auf das Zollamt "Wien (AT)".

Eine ordnungsgemäße Erledigung des Versandscheines innerhalb der festgesetzten Gestellungsfrist ist unterblieben, weshalb vom Zollamt Wien weitere behördliche Ausforschungen über den Verbleib der Versandware in die Wege geleitet wurden.

Durch die von der im Versandschein angeführten Warenempfängerin "B, Adresse2" an das Zollamt Wien in der Folge übermittelte Anzeigebestätigung vom 5. Juni 2009 über einen schweren Diebstahl ist erwiesen, dass der auf die serbische Warenführerin "C, Adresse3, Serbien" zugelassene Sattelaufleger mit den polizeilichen Kennzeichen bbb/ccc, auf dem die gegenständliche Versandware [400 Flachbildschirmfernseher (LCD oder Plasma) der Marke Samsung] verladen war, am 2. Juni 2009 in 2320 Schwechat, Raststation Schwechat, S1, Straßenkilometer 9,500, Autobahn, gestohlen wurde.

Das Zollamt Wien hat mit Bescheid vom 14. Juli 2009, Zahl: 100000/xxx/2009-2, gegenüber der Bf. gemäß Artikel (Art.) 203 Absatz (Abs.) 1 und Abs. 3 vierter

Anstrich Zollkodex (ZK) die auf die Versandware entfallenden Abgaben an Zoll und Einfuhrumsatzsteuer inklusive einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) festgesetzt.

Das Zollamt Wien machte diese Abgabenschuld mit Bescheid vom 4. September 2009, Zahl: 100000/xxx/2009-6, auch gegenüber der Warenführerin im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses gemäß Art. 213 ZK, ebenfalls nach der Bestimmung des Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich ZK geltend.

Das Zollamt Wien verwehrte im Anschluss der Bf. die von ihr mit Schreiben vom 25. August 2009 u.a. beantragte Aussetzung der Zahlungspflicht nach den Bestimmungen des Art. 222 Abs. 2 letzter Anstrich ZK in Verbindung mit (iVm) Art. 876a Abs. 3 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO).

Das diesbezüglich im Rechtszug angefochtene Bundesfinanzgericht hat die Entscheidung des Zollamtes Wien bestätigt.

Die Abgaben und Nebengebühren in der Höhe von insgesamt € 40.060,66 (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Abgabenerhöhung) hat die serbische Warenführerin bereits entrichtet.

Die Staatsanwaltschaft Korneuburg hat mit Schreiben vom 4. Dezember 2009 zu GZ. "ddd" die ungarischen Strafverfolgungsbehörden um die Übernahme der Strafverfolgung betreffend D ersucht und dem Ersuchen die Sachverhaltsdarstellung vom 4. Dezember 2009 betreffend den dringenden Verdacht eines Diebstahls am 2. Juni 2009 angeschlossen.

Die Staatsanwaltschaft Korneuburg hat dem Bundesfinanzgericht auf Nachfrage im Wege der Amtshilfe mit Schreiben vom 29. Oktober 2015 mitgeteilt, sie habe das Strafverfahren gegen D zu "ddd" am 24. Jänner 2012 gemäß § 190 Z. 2 Strafprozessordnung (StPO) eingestellt, jenes gegen unbekannte Täter gemäß § 197 StPO abgebrochen. Grundlage dafür seien das Ergebnis des von Ungarn übernommenen Strafverfahrens, insbesondere die dortigen Untersuchungsergebnisse betreffen den Diebstahl vom 2. Juni 2009 gewesen.

### **Verfahrensgang:**

Mit Bescheid vom 14. Juli 2009, Zahl: 100000/xxx/2009-2, setzte das Zollamt Wien gegenüber der Bf. (bisher Berufungswerberin) gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 letzter Anstrich ZK iVm Art. 96 Abs. 1 ZK und § 2 Abs. 1 bzw. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 40.060,66 (darin enthalten: Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) fest.

Der Vorschreibung der Abgaben hat das Zollamt Wien zusammengefasst als Sachverhalt zugrunde gelegt, die Bf. als Hauptverpflichtete habe am 2. Juni 2009 beim Zollamt Vam-es Penzügyri Hivatal Röscke/HU515000, den Versandschein T1 Nr. aaa eröffnet und damit eingangsabgabepflichtige Waren in das gemeinschaftliche Versandverfahren übergeführt. Als Bestimmungsstelle sei in diesem Dokument das Zollamt "Wien (AT)" angeführt. Die

Frist zur Wiedergestellung bei der Bestimmungsstelle sei mit 10. Juni 2009 festgesetzt gewesen. Die Abgangsstelle habe die Nämlichkeit der Ware (Flachbildschirmfernseher der Marke Samsung) durch das Anlegen des Raumverschlusses "292/t" am Lastkraftwagen mit den polizeilichen Kennzeichen "bbb/ccc" gesichert.

Die Erledigung des Versandscheines sei unterblieben, weil die Versandware innerhalb der in diesem zollamtlichen Überwachungsdokument festgesetzten Frist nicht gestellt wurde. Demnach habe die Bf. als Hauptverpflichtete des Versandverfahrens die in Art. 96 ZK festgeschriebenen Bedingungen, die Versandware innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu stellen, nicht erfüllt.

Sie habe damit ihre Verpflichtung aus der Inanspruchnahme des gemeinschaftlichen Versandverfahrens nicht eingehalten. Sie sei dadurch zur Zollschuldnerin im Sinne von Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 letzter Anstrich ZK geworden und seien ihr die Abgaben für die von diesem Dokument erfassten Waren vorzuschreiben gewesen. Sie sei zur Entrichtung der Zollschuld insbesondere aufgrund des Umstandes, dass sie als Unternehmen gewerbsmäßig auch mit der Ausstellung von Versandscheinen befasst sei, herangezogen worden. Als Hauptverpflichtete habe sie jene Sorgfalt bei der Überwachung, der Durchführung und Beendigung des Versandverfahrens vermissen lassen, die für eine ordnungsgemäße Erledigung des beantragten Zollverfahrens verlangt werden müsse. Die Bemessungsgrundlagen seien aufgrund der vorgelegten Unterlagen ermittelt worden. Weil die Zollschuld nach Art. 203 ZK entstanden sei, sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG auch eine Abgabenerhöhung zu entrichten gewesen.

Dagegen richtet sich die nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende Berufung vom 28. August 2009.

Die Bf. bestätigt, Hauptverpflichtete des Versandverfahrens gewesen zu sein. Im Wesentlichen bringt die Bf. sinngemäß vor, sie könne nicht verstehen, warum nur sie als Hauptverpflichtete als Zollschuldnerin herangezogen worden sei, da Erstschuldner der Transporteur wäre. Gemäß der polizeilichen Anzeigebestätigung habe der Frächter (Transporteur) den Anhänger mit der Ladung auf dem Parkplatz unbewacht gelassen und es damit ermöglicht, dass die Ware gestohlen wird. Außerdem habe das Zollamt Art. 222 ZK nicht beachtet. Es sei zuerst derjenige heranzuziehen, der die Güter der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Das sei vermutlich der Transporteur, der die Waren und den Versandschein mit der Verpflichtungserklärung, diese beim Zollamt Wien ordnungsgemäß zu stellen, übernommen habe, gewesen. Höchstwahrscheinlich sei er dieser Verpflichtung nicht nachgekommen.

Die Verpflichtungserklärung und den CMR-Frachtbrief habe sie bereits am 26. August 2009 an das Zollamt Wien gefaxt.

Das weitere Vorbringen betrifft die Aussetzung ihrer Verpflichtung zur Abgabentrachtung (Art. 222 ZK und Art. 876 Abs. 3 ZK-DVO), weil ihr keine Versäumnis und keine Verschulden vorzuwerfen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. März 2010, Zahl: 100000/xxx/2009-8, hat das Zollamt Wien als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe die Berufung vom 28. August 2009 als unbegründet abgewiesen.

Es hat zunächst nach einer gerafften Wiedergabe des Sachverhaltes und des Verfahrensverlaufes auf die wesentlichsten, der Entscheidung zugrunde gelegten gesetzlichen Bestimmungen (Art. 96 ZK, Art. 203 ZK, Art. 213 ZK), verwiesen.

Sodann hat das Zollamt Wien der Entscheidung als Sachverhalt im Wesentlichen zugrunde gelegt, es habe die Bf. am 2. Juni 2009 als Hauptverpflichtete den gegenständlichen Versandschein eröffnet. Im Ausforschungsverfahren habe der Empfänger der Waren das Zollamt über den Diebstahl des Versandgutes am 2. Juni 2009 in Kenntnis gesetzt. Aus diesen Unterlagen sei ersichtlich, dass die Versandware am 2. Juni 2009 auf österreichischem Staatsgebiet gestohlen wurde. Mit Schreiben vom 23. Juni 2009 und vom 2. Juli 2009 sei das Zollamt durch die ungarische Zollverwaltung über das Ergebnis des Ausforschungsverfahrens verständigt worden.

Das Zollamt Wien hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, es sei im vorliegenden Fall unbestritten eine Einfuhrzollschuld wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK entstanden. Die Ware sei aus dem Versandverfahren entnommen und in den Wirtschaftskreislauf eingegangen. Der unbekannt gebliebene Dieb sei als unmittelbar Handelnder zum Zollschuldner gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK geworden. Gemäß Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK sei auch derjenige Zollschuldner, der die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der Inanspruchnahme eines Zollverfahrens ergeben. Die Bf. als Hauptverpflichtete hatte gemäß Art. 96 Abs. 1 Buchstabe a ZK die Verpflichtung, die Ware unverändert an der Bestimmungsstelle zu stellen. Da dieser Verpflichtung nicht entsprochen worden sei, sei auch sie selbst zum Zollschuldner geworden. Die Übergabe des Versandgutes und des Versanddokumentes gegen Unterzeichnung einer Verpflichtungserklärung befreie einen Hauptverpflichteten nicht von seinen Pflichten. Ein Warenführer, der Versandwaren annimmt und wisse, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, werde damit zusätzlich verpflichtet.

Bei der Zollschuldnerschaft des Hauptverpflichteten und des Warenführers komme es weder auf deren Verschulden noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um ein Entziehen an. Maßgebend sei allein die Verfahrensinhaberschaft. Da es nicht um die Strafbarkeit gehe, sondern um Verantwortlichkeiten, könne jemand auch ohne persönliche Pflichtverletzung in Anspruch genommen werden.

Das Zollamt Wien habe im Sinne des Art. 213 ZK die Eingangsabgaben sowohl der Bf. als auch der Warenführerin vorgeschrieben, weshalb Zahlungen durch einen Abgabenschuldner einem anderen Abgabenschuldner zugute kämen.

Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld stelle bei Vorliegen von Gesamtschuldverhältnissen eine Ermessensentscheidung dar.

Eine solche Entscheidung sei gemäß § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei sei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit

in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Den Ausführungen der Bf. zur Sorgfaltspflicht müsse entgegen gehalten werden, dass eine bloße Übergabe von Unterlagen in einem zu diesem Zweck hergestellten Kuvert keine ordnungsgemäße Erledigung beinhalte. Der Hauptverpflichtete habe gemäß Art. 96 ZK alle aus dem Zollverfahren herrührenden Pflichten zu erfüllen. Er sei der Verfahrensinhaber, dem die Beförderung der Waren unter Zollaufsicht übertragen worden sei. Aus einer gewerbsmäßigen Tätigkeit als Hauptverpflichteter im externen Versandverfahren übernehme der Hauptverpflichtete in jedem Fall das ihm bekannte Risiko als Abgabenschuldner für fremdes Verhalten eintreten zu müssen. Zur Entschärfung seines Risikos habe er die Möglichkeit, die im Geschäftsleben üblichen Sicherungsmaßnahmen zu ergreifen und seine Ansprüche letztlich im Zivilrechtsweg durchzusetzen.

Wenn auch der Diebstahl der Versandwaren im Verfügungsbereich des Warenführers erfolgte, so sei die Geltendmachung der Zollschild bei allen Personen, denen eine Garantenstellung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens zukomme, ermessengerecht.

Die gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschriebene Abgabenerhöhung bestehe infolge der Entstehung der Zollschild gemäß Art. 203 ZK sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

In ihrer nach der geltenden Rechtslage als Vorlageantrag zu bewertenden und als Einspruch bezeichneten Beschwerde vom 30. März 2010 rügt die Bf. im Wesentlichen, das Zollamt Wien habe ausgeführt, es sei nicht gelungen, weitere Zollschildner auszuforschen und die Zahlungspflicht dieser festzustellen. Es gebe jedoch andere Zollschildner.

Die Bf. bringt diesbezüglich sinngemäß vor, es bestünde der Verdacht, D habe gemeinsam mit einem Kameraden den gesamten LKW-Auflieger samt den darin geladenen Waren gestohlen. Dies werde auch durch ein Ersuchen der Österreichischen Staatsanwaltschaft Korneuburg an die zuständigen ungarischen Behörden bezüglich der Übernahme einer Strafverfolgung untermauert. Demnach ergebe sich für die Diebe der Versandware eine Zollschildneigenschaft nach Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK. Es wäre aber auch noch eine Zollschildnerschaft der E Kft (Adresse4, Ungarn) nach Art. 203 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK zu untersuchen. Dieses Unternehmen sei an der Entziehung beteiligt gewesen und wusste bzw. hätte billigerweise wissen müssen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Dieses Unternehmen habe offenbar dem zuvor genannten vermeintlichen Dieb ein Zugfahrzeug zur Verfügung gestellt. Da demnach im Sinne des Art. 876a ZK-DVO noch weitere Zollschildner für die gegenständliche Abgabenschuld in Betracht kämen, möge eine Aussetzung nach Art. 222 Abs. 2 ZK zugelassen werden.

Die vorgelegten Nachweise wären dahingehend zu prüfen und zu beurteilen, dass es nicht nur Zollschildner nach Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK gibt.

Die Bf. hat ihrer Beschwerde in Kopie das Ersuchen der Staatsanwaltschaft Korneuburg um Übernahme der Strafverfolgung betreffend D und eine Sachverhaltsdarstellung angeschlossen.

## **Rechtslage:**

### *1) Allgemeines:*

Infolge der Novellierung des Art. 129 B-VG trat mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz, das Bundesfinanzgericht.

Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die hier noch nach § 85c ZollR-DG in der Fassung des BGBl. Nr. 24/2007 beim Zollamt Wien eingebrachte und als Einspruch bezeichnete Beschwerde vom 30. März 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 16. März 2010, Zahl: 100000/xxx/2008-8, war daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 BAO die nach § 85a ZollR-DG in der Fassung des BGBl. Nr. 52/2009 erhobene Berufung vom 28. August 2009 (nunmehr als Beschwerde bezeichnet) gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 14. Juli 2009, Zahl: 100000/xxx/2009-2, wiederum als unerledigt gegolten hat.

### *2) Die für das anhängige Verfahren wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen lauten in der hier anzuwendenden Fassung wie folgt:*

Art. 91 ZK (auszugsweise):

(1) Im externen Versandverfahren können folgende Waren zwischen zwei innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen;

b) [...]

(2) Die Beförderung nach Abs. 1 erfolgt

a) im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren;

b) [...]

Art. 92 ZK (auszugsweise):

(1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens 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) [...]

Art. 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 Bestimmungszollstelle 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.

Art. 203 ZK:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

- wenn eine einfuhrabgabepflichtige 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 einfuhrabgabepflichtigen 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.

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

**Beweiswürdigung:**

Der oben widergegebene Sachverhalt und Verfahrensverlauf ergeben sich aus der Aktenlage, aus den Vorbringen der Verfahrensparteien und aus den vom Zollamt Wien und der Staatsanwaltschaft Korneuburg durchgeführten Ermittlungen.

Die Zollschuldneigenschaft für die Bf. stützt das Zollamt im Abgabungsverfahren auf Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK und resultiert diese aus einer erwiesenen Pflichtverletzung (Art. 96 ZK) im Rahmen des in Anspruch genommenen Versandverfahrens.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Die Bestimmung des Art. 222 Abs. 2 ZK sieht neben dem Instrument einer Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK auch die Möglichkeit einer Aussetzung der Zahlungspflicht vor.

Eine Aussetzung der Zahlungsverpflichtung nach Art. 222 Abs. 2 letzter Anstrich ZK iVm Art. 876a Abs. 3 ZK-DVO hat nur dann zu erfolgen, wenn die in den gesetzlichen Bestimmungen normierten Voraussetzungen "im Entscheidungszeitpunkt" vorliegen (*Alexander in Witte*, Zolllkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 222, Rz 7).

In Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 26. Februar 2004, GZ. 2003/16/0018, sind dabei jene Verhältnisse heranzuziehen, die im Zeitpunkt der Entscheidung über den Aussetzungsantrag durch die Behörde vorlagen. Diese höchstgerichtliche Entscheidung erging zwar zu Art. 244 ZK, ist jedoch im Sinne einer teleologischen Auslegung auch in einem Aussetzungsverfahren nach Art. 222 ZK (UFS 27.8.2013, ZRV/0072-Z3K/12) anzuwenden.

Die hier relevante Fallgruppe bezüglich einer Aussetzung nach Art. 222 Abs. 2 letzter Anstrich ZK "Vorhandensein mehrerer Zollschuldner bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK" dient daher dazu, Personen bei denen sich die Zollschuldneigenschaft nach Art. 203 Abs. 3 erster bis dritter Anstrich ZK ergibt, diese vorrangig zur Zahlung gegenüber Zollschuldnern die lediglich Verfahrensgarantien im Sinne des Art. 203 Abs. 3 letzter Anstrich ZK übernommen haben, heranzuzuziehen (*Alexander in Witte*, Zolllkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 222, Rz 5).

Diesbezüglich ist die Bf. auf das ihr nachweislich zugestellte und rechtskräftig gewordene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20. Jänner 2015, GZ. RV/5200095/2010, zu verweisen.

Darüber hinaus hat die Staatsanwaltschaft Korneuburg dem Bundesfinanzgericht am 29. Oktober 2015 auf Nachfrage mitgeteilt, sie habe das Strafverfahren gegen D zu "ddd" am 24. Jänner 2012 gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt, jenes gegen unbekannte Täter gemäß § 197 StPO abgebrochen. Grundlage dafür seien das Ergebnis des von Ungarn übernommenen Strafverfahrens betreffend den Diebstahl vom 2. Juni 2009, insbesondere die dortigen Untersuchungsergebnisse gewesen.

Gemäß Art. 91 Abs. 1 lit. a ZK können Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im



externen Versandverfahren zwischen zwei innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft gelegenen Orten befördert werden.

Nach Abs. 2 lit. a dieser Gesetzesstelle erfolgt die Beförderung nach Abs. 1 im so genannten externen gemeinschaftlichen Versandverfahren.

Verfahrensinhaber im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren ist gemäß Art. 96 Abs. 1 ZK der Hauptverpflichtete. Er hat die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Sicherung der Nämlichkeit getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu stellen und die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten.

Gemäß Art. 92 Abs. 1 ZK endet das externe Versandverfahren und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens 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.

Gemäß Art. 356 Abs. 1 ZK-DVO sind die Versandwaren innerhalb der von der Abgangsstelle gesetzten Frist der Bestimmungszollstelle zu stellen und dieser der Versandschein T1 vorzulegen.

Im Zusammenhang mit dem Versandverfahren ist Art. 203 Abs. 1 ZK ein "typischer" Zollschuldentstehungstatbestand. In Fällen nicht erledigter gemeinschaftlicher Versandverfahren, in denen der Verbleib der Waren nicht geklärt werden kann, entsteht die Zollschuld wegen des Entziehens der Waren aus der zollamtlichen Überwachung (*Witte*, Zollkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 203, Rz 8 und 8d sowie die dort zitierte Judikatur).

Die Nichtgestellung stellt eine Zollzuwiderhandlung dar, durch die Versandware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Dadurch ist gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3, letzter Anstrich ZK auch eine Zollschuldentstehung für den Hauptverpflichteten und bei einem Vorliegen weiterer Voraussetzungen auch für den Warenführer bewirkt, als jene Personen, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens - hier des Versandverfahrens - ergeben.

Der Zollkodex selbst definiert den Begriff des Entziehens nicht. Der Begriff der Entziehung im Sinne des Art. 203 ZK umfasst jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Art. 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (VwGH 23.10.2008, 2008/16/0097).

Das Entziehen ist eine reine Tathandlung. Es kommt allein auf die Erfüllung objektiver Voraussetzungen an [Bundesfinanzhof (BFH) vom 24.4.2001, VII R1/00, Zeitschrift für Zölle (ZfZ) 2001].

Typische Beispiele für das Entziehen aus einem Versandverfahren sind Diebstahl, Unterschlagung und sonstiges körperliches Entfernen (*Witte*, Zollkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 203, Rz 6).

Im vorliegenden Fall ist eine Einfuhrzollschuld wegen des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Art. 203 ZK entstanden. Die Ware wurde aus dem Versandverfahren entnommen und ist in den Wirtschaftskreislauf eingegangen.

Der unbekannt gebliebene Dieb wurde als unmittelbar Handelnder zum Zollschuldner gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK.

Gemäß Art. 203 Abs. 3 vierter Anstrich ZK wurden auch die Personen zu Zollschuldnern, die die Verpflichtungen einzuhalten hatten, die sich aus der Inanspruchnahme des Versandverfahrens ergeben haben. Die Bf. als Hauptverpflichtete hatte gemäß Art. 96 Abs. 1 Buchstabe a ZK die Verpflichtung, die Ware unverändert an der Bestimmungsstelle zu stellen. Da dieser Verpflichtung nicht entsprochen wurde, ist sie selbst zum Zollschuldner geworden.

Die Übergabe des Versandgutes und des Versanddokumentes gegen Unterzeichnung einer Verpflichtungserklärung konnte die Bf. als Hauptverpflichtete nicht von ihren Pflichten befreien. Ein Warenführer, der Versandwaren annimmt und weiß, dass sie dem gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, wird danach "zusätzlich" gesamtschuldnerisch verpflichtet (UFS, 28.1.2005, ZRV/0149-Z1W/03).

Bei der Zollschuldnerschaft des Hauptverpflichteten kommt es weder auf sein Verschulden noch auf das Wissen oder Wissenmüssen um ein Entziehen an. Maßgebend und ausreichend ist allein die Verfahrensinhaberschaft. Da es nicht um die Strafbarkeit geht, sondern um Verantwortlichkeiten, kann jemand auch ohne persönliche Pflichtverletzung in Anspruch genommen werden (*Witte*, Zollkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 203, Rz 20).

Zur Rüge der Bf., es sei nicht gelungen, neben der Warenführerin weitere Zollschuldner auszuforschen, obwohl es ihrer Ansicht nach solche gebe, ist zu bemerken, dass sich der Verdacht gegen D und der Verdacht einer Beteiligung gegen die E Kft (Adresse4, Ungarn) nicht erhärtet hat.

Ein weiteres Mal ist darauf hinzuweisen, dass die Staatsanwaltschaft Korneuburg mit Schreiben vom 4. Dezember 2009 zu "ddd" ungarische Strafverfolgungsbehörden um die Übernahme der Strafverfolgung betreffend D ersucht hat und dass die Staatsanwaltschaft Korneuburg dem Bundesfinanzgericht auf Nachfrage im Wege der Amtshilfe mit Schreiben vom 29. Oktober 2015 mitgeteilt hat, dass sie das Strafverfahren gegen D zu "ddd" am 24. Jänner 2012 gemäß § 190 Z. 2 StPO eingestellt, jenes gegen unbekannte Täter gemäß § 197 StPO abgebrochen hat und dass Grundlage dafür das Ergebnis des von Ungarn übernommenen Strafverfahrens, insbesondere die dortigen Untersuchungsergebnisse hinsichtlich des Diebstahls am 2. Juni 2009 waren.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet. Die Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder Zollschuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist. Bis zur Bewirkung der gesamten Leistung bleiben sämtliche Schuldner verpflichtet.

Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zunehmen, müssen die Zollbehörden die Grenzen des gesetzlichen Ermessens einhalten. In Ermangelung unionsrechtlicher Bestimmungen ist bei der Geltendmachung des Abgabenanspruches bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Geltendmachung stellt damit eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO dar.

Demnach hat die Behörde zu entscheiden, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 30.4.1993, 91/17/0190).

Im gegenständlichen Fall hat sich das Zollamt Wien dazu entschieden, das Leistungsgebot an die Bf. als Hauptverpflichtete und an die Warenführerin als jene Personen, die Verpflichtungen nicht eingehalten haben, zu richten. Das Zollamt Wien hatte dabei das Wesen und den Zweck des Gesamtschuldverhältnisses zu beachten. Bei einem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren ergeben sich Besonderheiten hinsichtlich der Pflichtenstellung des Verfahrensinhabers. Da es nicht um Strafbarkeit geht, sondern um Verantwortlichkeit, kann der Verfahrensinhaber auch ohne persönliche Pflichtverletzungen in Anspruch genommen werden. Er hat dafür einzustehen, dass Waren, die sich in seinem Verantwortungsbereich befanden, unmittelbar in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sind.

Der Hauptverpflichtete wird, selbst wenn er keine eigene Pflichtverletzung begangen oder eine Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, für fremdes Handeln als Schuldner in Anspruch genommen, ohne dass es auf irgendein Verschulden ankommt. Entscheidend ist allein die Verfahrensinhaberschaft. Wegen dieser Zollschuldnerstellung kann im Einzelfall vielfach sogar offengelassen werden, wer tatsächlich entzogen hat (Witte, Zollkodex Kommentar<sup>6</sup>, Art. 203, Rz 20).

Wird der Hauptverpflichtete als einer von mehreren Gesamtschuldnern wegen Entziehens von Waren aus dem Versandverfahren in Anspruch genommen, bedarf es wegen seiner besonderen Garantenstellung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens grundsätzlich keiner näheren Begründung (VwGH 18.12.2006, 2006/0026 und BFH 13.3.1997, VII R 65/96).

Dem Einwand, dass die Zollschuld im gegenständlichen Fall zunächst dem Warenführer vorzuschreiben sei, kann nicht gefolgt werden. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Finanzgerichtes Baden-Württemberg (Urteil vom 25. November 2003, GZ. 2003 11 K 200/00) zu verweisen. In diesem Urteil bringt das Gericht zum Ausdruck, dass es dahingestellt sein kann, ob ein Warenführer ebenfalls Zollschuldner geworden ist, da eine Heranziehung des Hauptverpflichteten als Zollschuldner bereits auf Grund der - sich aus dem eröffneten Versandverfahren für den Hauptverpflichteten ergebenden - besonderen Garantenstellung gerechtfertigt ist. Aus dieser Garantenstellung ergibt sich sogar, dass einem Bescheid der Zollbehörde

keine Rechtswidrigkeit anzulasten ist, wenn sie es möglicherweise verabsäumt hat, die Zollschuldnerschaft weiterer Personen festzustellen (ZfZ 2004 Nr. 8, S 273f).

Gleichwohl hat das Zollamt Wien versucht, weitere Zollschuldner auszuforschen und hat den verfahrensgegenständlichen Abgabensanspruch auch gegenüber der Warenführerin als weiterer Gesamtschuldnerin geltend gemacht und konnte bei ihr die ausstehenden Abgabenverbindlichkeiten realisieren.

Da die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen von Gesamtschuldverhältnissen eine Ermessensentscheidung darstellt, ist sie gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (VwGH 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 zum Warenführer stärkerer wirtschaftlicher Bezug zum Beförderungsvorgang zu beachten. Der Hauptverpflichtete 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 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 eintreten zu müssen. Zur Minderung seines Risikos kann er die im Geschäftsleben üblichen Sicherungsmaßnahmen ergreifen und seine Ansprüche letztlich im Zivilrechtsweg durchzusetzen.

Wenn auch der Diebstahl der Versandwaren im Verfügungsbereich der Warenführerin erfolgte, so ist die Geltendmachung der Zollschuld bei allen Personen, denen eine Garantenstellung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens zukommt, ermessengerecht und wegen der besonderen Garantenstellung als Verfahrensinhaber geradezu vorgeprägt.

In der im gegenständlichen Fall erfolgten Heranziehung der hauptverpflichteten Bf. als Zollschuldnerin kann somit keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Den Ausführungen der Bf. zur Sorgfaltspflicht muss entgegen gehalten werden, dass - wie bereits ausgeführt - eine bloße Übergabe von Unterlagen in einem zu diesem Zweck hergestellten Kuvert keine ordnungsgemäße Erledigung eines Versandverfahrens beinhaltet.

Dem Zollamt Wien kann keine rechtswidrige Übung von Ermessen vorgeworfen werden, wenn es gleichzeitig nur die Bf. als Hauptverpflichtete und die Warenführerin, beide als abgabepflichtige Gesamtschuldner gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 vierter Anstrich ZK iVm mit Art. 213 ZK in Anspruch genommen hat, weil der Dieb oder am Diebstahl Beteiligte nicht mit einer für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit festgestellt werden konnten (UFS 28.1.2005, ZRV/0149-Z1W/03; ZfZ 2004 Nr. 8, S 273f).

Die gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschriebene Abgabenerhöhung besteht infolge der Entstehung der Zollschuld gemäß Art. 203 ZK sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

Die Bf. wurde zu Recht als Zollschuldnerin in Anspruch genommen. Die Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 14. Juli 2009 Wien war daher als unbegründet abzuweisen.

#### **Anmerkung:**

Das Zollamt Wien hat im Sinne des Art. 213 ZK die Eingangsabgaben ermessengerecht sowohl der Bf. als auch der Warenführerin vorgeschrieben, weshalb die Entrichtung von Abgaben durch einen Gesamtschuldner der Abgaben einem anderen Gesamtschuldner der Abgaben zugute kommen.

Durch die mittlerweile erfolgte Entrichtung der Abgabenschuld durch die Warenführerin besteht für die Bf. keine Verpflichtung mehr, die Abgaben zu entrichten.

#### **Unzulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts zulässig, wenn dieses von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Entscheidung von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet worden ist.

Die Geltendmachung der Zollschuld ist bei Personen, denen eine Garantenstellung für die ordnungsgemäße Durchführung des Versandverfahrens zukommt, ermessengerecht und geradezu vorgeprägt.

Graz, am 9. November 2015