



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Josef Gutl und HR Dr. Alfred Klaming über die Beschwerde der Bf., Adresse1, vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Beurle -Oberndorfer-Mitterlehner, 4020 Linz, Landstraße 9, vom 26. März 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz vom 26. Februar 2003, Zahl: aa, betreffend Eingangsabgaben nach der am 27. April 2006 in 9020 Klagenfurt, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Das Hauptzollamt Linz stellte mit Bescheid vom 18. September 2002, Zahl: bb, fest, dass für die in den Berechnungsblättern angeführten Einfuhrabfertigungen (Fakten 1a, 1, 2, 3, 4, 5, 11, 12, 13, 14, 17, 20 und 21) die Abgaben mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden seien. Für die Bf., Anmelder in den vom Bescheid erfassten Einfuhrvorgängen, sei daher gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 74 Zollrechts-Durchführungsgesetz – ZollR-DG die Zollschild entstanden und die buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachträglich zu berichtigen. In der Begründung wurde ausgeführt, im Zuge finanzstrafrechtlicher Ermittlungen sei festgestellt worden, dass die verfahrensgegenständlichen Importe unter Beteiligung des Herrn AA durchgeführt worden seien. Aufgrund der bei ihm der bei der Firma BB., Adresse2, vorgefundenen Unterlagen sei

erwiesen, dass die den Einfuhrabfertigungen zugrunde gelegten Unterlagen hinsichtlich der tatsächlichen Kaufpreise, der Frachtkosten sowie hinsichtlich des Versenders und des Versandortes unrichtig gewesen seien; die jeweiligen Unregelmäßigkeiten wurden getrennt nach Anmeldung aufgelistet. In der Begründung wurde weiters ausgeführt, dass mit Bescheid des Hauptzollamtes Linz vom 29. August 2001 (Zahl: cc) bzw. mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2001 (Zahl: dd) die gegenständliche Abgabenschuld Herrn AA mitgeteilt worden sei. Da dieser die Abgaben bisher nicht entrichtet habe, werde die Bf. als Anmelder für die Abgabenschuld herangezogen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 18. Oktober 2002. Die Bf., vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Beurle -Oberndorfer-Mitterlehner brachte vor, die erstinstanzliche Behörde habe Herrn AA betrügerisches Verhalten der Bf. gegenüber unterstellt. Es könne daher nicht sein, dass die Bf. als Anmelder für die mit angefochtenem Bescheid vorgeschriebenen Abgaben hafte, obwohl ihr keinerlei Verfehlungen vorzuwerfen seien und sie selbst Opfer betrügerischen Vorgehens sei. Der Anmelder könne eine Anmeldung nur anhand der ihm vorliegenden Urkunden und Informationen vornehmen und könne keine Kenntnis von davon abweichenden Unterlagen haben. Sollten die gesetzlichen bzw. gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen trotzdem eine Haftung des Anmelders annehmen, so seien diese verfassungs- und gemeinschaftswidrig. Bei verfassungs- und gemeinschaftskonformer Auslegung habe der unbeteiligte Anmelder in den verfahrensgegenständlichen Fällen – da ihm die unrichtigen Unterlagen in betrügerischer Weise übermittelt worden seien – keine Haftung für die Abgabenschuld zu übernehmen. Weiters wurde geltend gemacht, dass die Bf. vor Ergehen des Bescheides niemals mit den Vorgängen konfrontiert worden sei und von den Verfahrensergebnissen keine Kenntnis erlangt habe. Die dem Bescheid beigelegten Unterlagen könnten für sich alleine den Bescheid nicht nachvollziehbar und schlüssig tragen, sodass auf Grund des Vorenthaltes der, der Behörde offensichtlich zur Verfügung stehenden Informationen weiterhin eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens bestehe. Ebenso wurde der Sachverhalt, der von der erstinstanzlichen Behörde der Abgabenvorschreibung zugrunde gelegt wurde, bestritten. Aus den der Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen lasse sich der angenommene Sachverhalt nicht begründen. Die diesbezüglichen Vorbringen wurden in der Berufungsschrift getrennt nach Fakten dargestellt. Den Ausführungen ist die Bestreitung der von der Behörde festgestellten Bemessungsgrundlagen und/oder der Nichtgewährung von Zollpräferenzmaßnahmen gemeinsam.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2003, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die der jeweiligen Zollschild entsprechenden Abgabenbeträge seien mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten

Betrag buchmäßig erfasst worden. Die buchmäßige Erfassung sei daher gemäß Art. 220 ZK nachträglich zu berichtigen gewesen. Nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK sei der Anmelder Zollschuldner. Da in den verfahrensgegenständlichen Fällen (Fakten) die Bf. als Anmelder aufgetreten sei, sei diese Zollschuldner im Sinne des Art. 201 ZK. Subjektive Kriterien seien für das Entstehen der Zollschuld nicht relevant. Weiters wurden - getrennt nach Fakten - die für die Berechnung der Abgaben maßgeblichen Feststellungen näher begründet.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 26. März 2003. Die Bf. beantragte eine Entscheidung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung. Sie brachte vor, es könne nicht sein, dass die Bf. als Anmelder für die mit angefochtenem Bescheid vorgeschriebenen Abgaben hafte, obwohl sie selbst Opfer eines betrügerischen Vorgehens sei und ihr selbst keine Verfehlungen, insbesondere keine pflichtwidrigen Unterlassungen vorzuwerfen seien. Der Anmelder könne nur anhand der ihm vorliegenden Urkunden und Informationen die Anmeldung vornehmen. Davon abweichende Urkunden, speziell solche zwischen anderen Parteien könne der Anmelder niemals kennen und müsse diese daher nicht berücksichtigen. Sollten die gesetzlichen und gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen trotzdem eine Haftung des Anmelders annehmen, so seien diese verfassungs- und gemeinschaftswidrig. Nach Ansicht der Bf. könne die Bestimmung des Art. 201 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 71 ZollR-DG nur so ausgelegt werden, dass im Falle der Überlassung unrichtiger Unterlagen für die Anmeldung in betrügerischer Weise nicht der völlig unwissende und auch nicht fahrlässige Anmelder zu haften habe, sondern lediglich die Person, die diese Angaben geliefert hat. In diesem Sinne sei die Abgabenschuld für die Bf. nicht entstanden und der Bescheid sei daher ersatzlos aufzuheben. Darüber hinaus wurde auch geltend gemacht, die Bf. sei niemals mit den Vorgängen konfrontiert worden und sei auch nicht zu einer Rechtfertigung aufgefordert worden. Aus den der Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen lasse sich der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt nicht begründen. Die Vorbringen hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen bzw. der Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen wurden gegliedert nach Fakten näher ausgeführt.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Jänner 2006 wurde der Bf. mitgeteilt, den Einfuhrabfertigungen seien Rechtsgeschäfte zwischen der Firma CC und der DD zugrunde gelegen. Ebenso wurde der Bf. bekannt gegeben, dass die Waren auf dem Seeweg von der EE. transportiert worden seien und nur die Frachtbriefe dieses Unternehmens für die Freistellung der Container geeignet gewesen seien. Darüber hinaus wurden der Bf. die bisherigen Sachverhaltsfeststellungen, gegliedert nach Fakten, näher gebracht.

Mit Schreiben vom 29. März 2006 teilte die Bf. mit, der dargestellte Sachverhalt sei nicht nachvollziehbar. Der Bf. stünden andere Unterlagen zur Verfügung und es sei nicht schlüssig, welche Urkunden die richtigen und echten seien. Da die Abgabeforderung ohnedies verjährt sei, müsse auf die einzelnen Fakten nicht näher eingegangen werden. Abschließend wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

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

Mit den Einfuhrabfertigungen zu WE-Nr. ee vom 28. Februar 1995 (Faktum 1a), ff vom 27. Juni 1995 (Faktum 1), gg vom 18. Juli 1995 (Faktum 2), hh vom 21. August 1995 (Faktum 3), ii vom 30. August 1995 (Faktum 4), jj vom 4. September 1995 (Faktum 5), kk vom 23. Jänner 1996 (Faktum 11), ll vom 19. Februar 1996 (Faktum 12), mm vom 28. Februar 1996 (Faktum 13), nn vom 3. April 1996 (Faktum 14), oo vom 2. August 1996 (Faktum 17), pp vom 14. Oktober 1996 (Faktum 20) und qq vom 29. November 1996 (Faktum 21) wurden verschiedene Textilien in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. In den genannten Fällen ist die Bf. als indirekte Vertreterin des jeweiligen Empfängers aufgetreten. Ein indirektes Vertretungsverhältnis liegt vor, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung handelt (Art. 5 Abs. 2 zweiter Anstrich ZK). Gemäß Art. 4 Nummer 18 ZK ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, Anmelder. Die Bf. war somit in den verfahrensgegenständlichen Fällen (unbestritten) Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften. Als Empfänger wurden die Firmen BB. (Fakten 1a bis 17) und FF (Fakten 20 und 21) angegeben. Aufgrund der im Zuge der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Unterlagen wurde für die Bf. die Zollschuld gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) in Verbindung mit Abs. 3 ZK festgesetzt. Nach den Feststellungen des Hauptzollamtes Linz, wonach die Abgaben mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden seien, wurde der Bf. der Nachforderungsbetrag vorgeschrieben.

Strittig war im Beschwerdeverfahren, ob die jeweiligen Abgabenbeträge tatsächlich mit geringeren als den gesetzlich geschuldeten Beträgen buchmäßig erfasst worden waren und ob die Bf. für den Nachforderungsbetrag als Zollschuldner in Betracht kommt.

Dazu ist Folgendes festzuhalten:

#### **A. Höhe der geschuldeten Abgaben:**

##### **1. Allgemeine Ausführungen:**

Den Aussagen des Herrn AA und des Herrn GG, Inhaber der Firma CC, in der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht Linz lässt sich entnehmen, dass den Wareneinfuhren Rechtsgeschäfte zwischen der Firma CC, und einem Handelsunternehmen in Hongkong (DD) zugrunde lagen und für alle Lieferungen Akkreditive eröffnet wurden. Den

Verwaltungsakten liegen Bankbelege über die Bezahlung von Warenlieferungen bei, als Auftraggeber scheint die Firma CC, als Begünstigte die DD auf. Die vorliegenden Dokumentenakkreditive (rr, ss, tt, uu, vv) weisen den selben Auftraggeber und die selbe Begünstigte aus wie die genannten Bankbelege. Mit Lastschriftsanzeige der Firma CC, vom 29. Jänner 1996 wurde die DD wegen Lieferfehlmengen belastet. In den vorliegenden Speditionsunterlagen (Auslieferungsschein, Abrechnung, House/Bill of Ladings, deren laufende Nummern mit "9" beginnen, und Truckingauftrag) ist auch die Firma CC, als Warenempfänger ausgewiesen. Herr AA hat in eigener Sache im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat angegeben, *"in allen Fällen habe die Firma CC, ein Akkreditiv eröffnet und die in Asien ansässigen Lieferanten bezahlt"*. Die Firma BB. sei als *"Verzollungszwischenhändler"* aufgetreten, *"weil Herr GG in der Zollanmeldung nicht aufscheinen wollte"*. Auch den Aussagen des Herrn GG vor dem Hauptzollamt Linz als Finanzstrafbehörde I Instanz ist gemeinsam, dass die Firma CC, die Lieferanten in Asien bezahlt hat und in zollrechtlicher Hinsicht mit den Lieferungen nichts mehr zu tun haben wollte.

Anlässlich der Abfertigungen zum freien Verkehr zu den Fakten 3, 4, 5, 11, 12, 13, 14, 17 und 20 wurden Rechnungen der HH., JJ, vorgelegt. Aus dem Vermerk des Zollfahndungsamtes Hamburg vom 14. März 1996 über eine Missionsreise unter Leitung der Europäischen Kommission nach JJ geht hervor, dass das genannte Unternehmen ausschließlich Pullover und Strickjacken aus Acrylstoffen und verschiedenen Naturwollarten gefertigt habe. Es seien *"niemals Textilien wie T-Shirts oder Produkte aus Geweben (z.B. Parkas, Hemden oder Hosen) hergestellt"* worden.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen erachtet es der Berufungssenat als erwiesen, dass allen Wareneinfuhren Rechtsgeschäfte zwischen der Firma CC und einem asiatischen Unternehmen (DD) zugrunde lagen. Die DD war nicht der Produzent der gelieferten Waren sondern gab die Aufträge an verschiedene Erzeugerfirmen weiter. Die anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Unterlagen und Erklärungen entsprachen somit nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Gemäß § 23 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung

maßgebend. Die Tatsache, dass Lieferungen in das Zollgebiet erfolgten, wird durch die Einfuhrabfertigungen bestätigt und steht im Verfahren außer Streit.

Bezüglich der Seefrachtbriefe (Bill of Lading) ist, soweit für die nachfolgenden Fakten (3, 4, 5, 11, 14, 17, 20 und 21) von Relevanz, Folgendes festzuhalten: Die Reedereien stellen für Seefrachtsendungen Seefrachtbriefe aus. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens konnte festgestellt werden, dass die jeweiligen Container von der EE. transportiert wurden. Die Originalseefrachtbriefe wurden somit von diesem Unternehmen ausgestellt. Diese Seefrachtbriefe waren für die Freistellung der Container im Bestimmungshafen erforderlich. Die Container wurden bzw. werden nur gegen Vorlage der Original-Seefrachtbriefe von den Reedereien (in den verfahrensgegenständlichen Fällen KK in Hamburg) ausgefolgt oder anders ausgedrückt, allein der Inhaber des Originalseefrachtbriefes kann die Freistellung der Container beantragen. Als Empfänger der Waren schien in sämtlichen Frachtbriefen der EE. die LL., ein in der Gemeinschaft ansässiges Transport- und Speditionsunternehmen, auf. Allein diesem Unternehmen standen daher die für die Freistellungen erforderlichen Seefrachtbriefe zur Verfügung. Da im Regelfall ein Speditions- und Transportunternehmen (in den verfahrensgegenständlichen Fällen die LL.) nicht der endgültige Empfänger der Waren ist, können so genannte House/Bill of Ladings ausgestellt werden. Diese Vorgangsweise hat ihren Sinn darin, dass der im Originalfrachtbrief genannte Empfänger das Originaldokument nicht herausgeben muss; in vielen Fällen sind von einem Originalseefrachtbrief sogar mehrere Warenendempfänger erfasst und bei Herausgabe des Originalfrachtbriefes an einen Endempfänger könnte dieser über die Waren der anderen verfügen. Ein weiterer Grund für die Ausstellung von House/Bill of Ladings kann zum Beispiel auch darin liegen, die Neutralität des tatsächlichen Lieferanten zu wahren (der tatsächliche Warenempfänger soll diesen nicht erfahren) oder den Endempfängern die Seefrachtkosten nicht zu offenbaren. Darüber hinaus werden House/Bill of Ladings auch von Unternehmungen, die die Planung und Organisation des Transportes bzw. den Transport bis zum Verladehafen und ähnliches durchführen, ausgestellt. Den vorliegenden Unterlagen lässt sich entnehmen, dass die Abwicklung der Transporte über die MM., NN, erfolgte. Von diesen, in die Abwicklung involvierten Unternehmen wurden auch House/Bill of Ladings ausgestellt. Der Inhalt der so genannten House/Bill of Ladings muss daher nicht ident sein mit dem des Originalseefrachtbriefes. Die House/Bill of Ladings werden im Regelfall den tatsächlichen Warenempfängern übergeben und haben unter anderem auch den Zweck, dass der jeweilige Endempfänger der Waren ein Dokument in Händen hält, mit dem er beim Inhaber des Originalseefrachtbriefes die Freistellung der Ware in die Wege leiten kann. In den verfahrensgegenständlichen Fällen steht aufgrund der Tatsache, dass die Container mit Schiffen der EE. transportiert wurden, fest, dass nur die Originalseefrachtbriefe dieses Unternehmens einen Nachweis über den

tatsächlichen Verlade- und Entladehafen darstellen und nur mit diesen die Freistellung bei KK beantragt werden konnte. Mit den von der MM. ausgestellten House/Bill konnte weder die tatsächliche Seeroute nachgewiesen werden noch konnte mit diesen bei der Reederei um Freistellung der Container ersucht werden.

Wie vorstehend ausgeführt, hat die MM. so genannte House/Bill of Ladings ausgestellt. Die Bf. brachte in der Beschwerde vor, die Dokumente, deren laufende Nummern mit "AFS" beginnen, seien die für die Freistellung der Waren maßgeblichen gewesen und seien daher echt und richtig. Wie nachfolgend bei den einzelnen Fakten näher ausgeführt, beantragte die LL. stets mit den Originalseefrachtbriefen bei der Reederei die Freistellung der Container. Die Bf. stellte nicht mit den House/Bill of Ladings mit den laufenden Nummern "AFS..." die Anträge auf Freistellung bei der Reederei, sondern ersuchte lediglich die LL. um Freistellung der Container. Hinsichtlich der Richtigkeit der ausgestellten Dokumente, deren laufende Nummern mit "AFS" beginnen, erachtet es der Berufungssenat – wie nachfolgend bei den jeweiligen Einfuhrabfertigungen noch näher ausgeführt – als erwiesen, dass diese Dokumente keine Aussagen über die tatsächlichen Verhältnisse enthalten. Die House/Bill of Ladings beginnend mit der Ziffer "9" entsprechen nach Ansicht des Berufungssenates aus den bei den einzelnen Fakten dargestellten Gründen den tatsächlichen Verhältnissen.

Gemäß Art. 81 Abs. 1 ZK-DVO ist für die Gewährung der Präferenzbegünstigung Voraussetzung, dass die Waren aus dem Gebiet eines begünstigten Staates direkt in die Gemeinschaft befördert werden (Direktbeförderungsregel). Zweck dieser Vorschrift ist die Vermeidung allfälliger ursprungsschädlicher Manipulationen in Drittländern. Gemäß Art. 78 Abs. 1 ZK-DVO gelten als unmittelbar aus dem begünstigten Ausfuhrland in die Gemeinschaft befördert [Für die verfahrensgegenständlichen Abfertigungsfälle ist die Bestimmung in der Fassung vor Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 12/97 maßgebend]:

- a) Waren, die befördert werden, ohne dabei das Gebiet eines anderen Landes zu berühren;*
- b) Waren, die eine einzige Sendung bilden und über das Gebiet anderer Länder als des begünstigten Ausfuhrlandes oder der Gemeinschaft befördert werden, gegebenenfalls auch mit einer Umladung oder vorübergehenden Einlagerung in diesen Ländern, sofern sie im Durchfuhr- oder Einlagerungsland unter zollamtlicher Überwachung geblieben und dort nur ent- oder verladen worden sind oder eine auf die Erhaltung ihres Zustands gerichtete Behandlung erfahren haben;*
- c) Waren, die über das Gebiet Norwegens oder der Schweiz befördert und anschließend ganz oder teilweise in die Gemeinschaft wiederausgeführt werden, sofern sie im Durchfuhr- oder Einlagerungsland unter zollamtlicher Überwachung geblieben und dort nur ent- oder verladen worden sind oder eine auf die Erhaltung ihres Zustands gerichtete Behandlung erfahren haben;*
- d) Erzeugnisse, deren Beförderung durch Rohrleitungen über das Gebiet anderer Länder als des begünstigten Ausfuhrlandes erfolgt.*

Art. 78 Abs. 2 ZK-DVO normiert Folgendes:

*Der Nachweis, dass die in Absatz 1 Buchstaben b) und c) genannten Voraussetzungen erfüllt sind, ist erbracht, wenn den zuständigen Zollbehörden vorgelegt wird:*

*a) ein einziges in dem begünstigten Ausfuhrland ausgestelltes durchgehendes Frachtpapier, mit dem die Beförderung durch das Durchfuhrland erfolgt ist, oder*

*b) eine von den Zollbehörden des Durchfuhrlandes erteilte Bescheinigung mit folgenden Angaben:*

- genaue Warenbeschreibung;*
- Zeitpunkt des Ent- und Wiederverladens der Waren oder der Ein- und Ausschiffung unter Angabe der benutzten Schiffe oder sonstigen Beförderungsmittel;*
- die Bescheinigung über die Bedingungen des Verbleibs der Erzeugnisse im Durchfuhrland, oder*

*c) falls diese Papiere nicht vorgelegt werden können, alle sonstigen beweiskräftigen Unterlagen.*

In den verfahrensgegenständlichen Fällen wurden die Waren über andere Länder als das (angegebene) Ursprungsland befördert, Art. 78 Abs. 1 Buchstabe a) ZK-DVO trifft daher nicht zu. Ebenso wenig waren die Bestimmungen der Buchstaben c) und d) einschlägig, da keine Beförderung über das Gebiet Norwegens oder der Schweiz und auch keine in Rohrleitungen erfolgte. Die vorliegenden Fälle waren unter die Bestimmung des Art. 78 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO zu subsumieren.

Die Einhaltung der in Art. 78 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO normierten Voraussetzungen ist durch Unterlagen gemäß Art. 78 Abs. 2 ZK-DVO nachzuweisen. Die zu den Fakten 3, 4, 5, 11, 14, 17 und 20 vorliegenden Bill of Ladings der EE. stellen im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe a) ZK-DVO keinen tauglichen Nachweis für die unmittelbare Beförderung der Waren von JJ in die Gemeinschaft dar. Diese erbringen nur einen Nachweis über den Transport von Singapur nach Hamburg. Ebenso wenig vermag mit den House/Bill of Ladings der MM. der Nachweis der direkten Beförderung erbracht werden. Die genannte Bestimmung normiert, dass ein im begünstigten Ausfuhrland ausgestelltes Beförderungsdokument vorgelegt werden muss. Anlässlich der Abfertigungen wurden Präferenzbegünstigungen nach dem Allgemeinen Präferenzsystem für das Ursprungsland JJ beantragt. Gemäß der genannten Norm müssten in JJ ausgestellte Beförderungsdokumente vorliegen. Die House/Bill of Ladings der MM. wurden nicht in JJ sondern in Hongkong ausgestellt. Es liegt somit in keinem der betroffenen Fälle ein tauglicher Nachweis im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe a) ZK-DVO vor.

In den betroffenen Fällen wurden auch keine Dokumente einer Zollbehörde gemäß Art. 78 Abs. 2 Buchstabe b) ZK-DVO vorgelegt. Hinsichtlich der Nachweisführung gemäß Art. 78 Abs. 2 Buchstabe c) ZK-DVO ist Folgendes festzuhalten: Grundsätzlich ist bei den nach Buchstabe c) in Betracht kommenden Dokumenten an andere als Beförderungspapiere und von Zollbehörden ausgestellte Dokumente gedacht, wie zum Beispiel Lloyd-Abfragen, Container-History und ähnliches. Darüber hinaus kommt die Nachweisführung nach Buchstabe c) nur dann in Betracht, wenn keine Unterlagen gemäß den Buchstaben a) oder b)



vorgelegt werden können. Im Zuge des Verwaltungsverfahrens wurden Beförderungsdokumente vorgelegt, die jedoch nicht den Anforderungen des Buchstaben a) entsprechen. Sowohl die Dokumente der EE. als auch der MM. wurden nicht in JJ ausgestellt. Es ist nicht im Sinne des Verordnungsgebers, dass Dokumente, die nicht die Voraussetzungen des Buchstaben a) erfüllen über den Umweg des Buchstaben c) einen Nachweis über die direkte Beförderung erbringen können. Selbst dann, wenn die Dokumente der MM. als solche im Sinne des Buchstaben c) anzusehen wären, liegen, wie nachfolgend bei einzelnen Fakten (3, 4, 5, 14, 17 und 20) näher ausgeführt, Anhaltspunkte vor, die gegen die Einhaltung der Direktbeförderungsregel sprechen. Die vorliegenden Unterlagen waren somit nicht für den Nachweis der direkten Beförderung der Waren vom Ausfuhrstaat in die Gemeinschaft geeignet.

Mit Telefax der DD vom 3. April 1995 an Herrn AA wurden an diesen verschiedene, mehrere Lieferungen betreffende Fakten und Fragen herangetragen. Unter anderem wurde Herrn AA auch die Frage gestellt, wo die Dokumente gekauft werden sollen, in Fidschi oder JJ. Da die Gewährung der Präferenzbegünstigung am Nachweis der Einhaltung der Direktbeförderungsregel scheiterte, bedurfte es keiner Erwägungen und Ermittlungen, ob es sich bei den eingeführten Erzeugnissen tatsächlich um Ursprungserzeugnisse JJs handelte.

Gemäß Art. 29 Abs. 1 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, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 ZK. Bei Vorliegen eines Kaufgeschäftes wäre somit der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 ZK, der Abgabenbemessung zugrunde zu legen. Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer entrichtet oder zu entrichten hat. Die Art. 32 und 33 ZK bestimmen unter anderem, dass der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis hinsichtlich der Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu adaptieren ist. Art. 29 ZK ist die zentrale Vorschrift des Zollwertrechts. Die nächste zu berücksichtigende Bestimmung ist Art. 30 ZK; diese normiert in Abs. 1, dass der Zollwert, sofern dieser nicht nach Art. 29 ZK ermittelt werden kann, in der Reihenfolge des Abs. 2 Buchstaben a) bis d) zu ermitteln ist. Art. 30 Abs. 2 ZK lautet:

*Der nach diesem Artikel ermittelte Zollwert ist einer der folgenden Werte:*

*a) der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;*

*b) der Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die Gemeinschaft verkauft und zu demselben oder annähernd zu demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden;*

c) der Wert auf der Grundlage des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind;

d) der errechnete Wert, bestehend aus der Summe folgender Elemente:

- Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen;
- Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft angesetzt wird;
- Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e).

Wenn die Zollwertermittlung nicht nach den Art. 29 und 30 ZK möglich ist, ist die Bemessungsgrundlage nach der Methode des Art. 31 ZK zu ermitteln. Art. 31 Abs. 1 ZK bestimmt, dass der Zollwert, sofern dieser nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden kann, auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln ist. Man kann diese Methode deshalb als Auffang- oder Schlussmethode bezeichnen, wobei zugleich auf den absoluten Vorrang der anderen Methoden hingewiesen wird. Die Ermittlung nach der Schlussmethode muss also auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbarer Daten sowie auf einfachen und objektiven Kriterien beruhen. Anhang 23 zur ZK-DVO normiert, dass bei der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 31 ZK mit angemessener Flexibilität auch die Bewertungsmethoden nach Art. 29 und 30 ZK Anwendung finden sollen. Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 23.04.1998, 97/15/0076, festgestellt, es liege im Wesen einer Schätzung, dass sie die tatsächlichen Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreicht.

## **2. Ausführungen zu den einzelnen Fakten:**

### ee - Faktum 1a:

Der Abgabebemessung wurde eine Rechnung der OO an die BB. mit einem Rechnungsbetrag von USD 6.850,00 zugrunde gelegt. Die Rechnung (RNr. GSS005/94P) der PP an die OO weist für 420 Sets Ladies Warmup (Style No. 3008) einen Gesamtbetrag von USD 7.560,00 aus. Die vorliegende Pack- und Gewichtsliste, die Bezug auf die Rechnung Nr. GSS005/94P nimmt, umfasst 18 Karton "Woven Jacket & Pants" (Style No. 3008) und weist ebenfalls 420 Sets mit einem Gesamtgewicht von 735 Pfund (lbs) aus. Aufgrund des Ursprungslandes, der Kartonanzahl, der Stückzahl und der Rohmasse erachtet es der Berufungssenat als erwiesen, dass die Rechnung Nr. GSS005/94P die Waren zum Gegenstand hat, die mit Warenanmeldung zu WE-Nr. ee zum freien Verkehr abgefertigt wurden. Die Einwendungen der Bf. hinsichtlich Warenbezeichnung und Beförderungsart vermochten nicht zu überzeugen, da für die selbe Style No. verschiedene Warenbezeichnungen verwendet wurden und selbst die Bf. – entgegen ihren Beschwerdeausführungen - in der Zollanmeldung als Beförderungsart "Schiff" (Code "1" im Feld 25) angegeben hat. Es lag keine Rechnung über das der Einfuhr tatsächlich zugrunde

liegende Rechtsgeschäft vor.

Da der Zollwert mangels Feststellbarkeit des Transaktionswertes nicht gemäß Art. 29 ZK ermittelt werden konnte und eine Ermittlung nach Art. 30 ZK mangels Vorliegens der Voraussetzungen ausgeschlossen war, erachtet der Berufungssenat den von der belangten Behörde ermittelten Zollwert (Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO) unter Berücksichtigung der Rechnung der PP. (Vorlieferantenrechnung) als angemessen.

ff - Faktum 1:

Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde eine Rechnung der QQ an die BB. der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Gegenstand der Einfuhrabfertigung waren 2000 Stück Hemden für Männer oder Knaben aus Baumwolle; nach den vorliegenden Unterlagen (Air Waybill, Ursprungszeugnis) und Schriftverkehr handelte es sich um Flanellhemden. Eine Rechnung über das der Einfuhrabfertigung zugrunde liegende Rechtsgeschäft (asiatisches Unternehmen – Firma CC) wurde nicht vorgelegt und konnte auch im Zuge der Ermittlungen nicht sicher gestellt werden. Eine Zollwertermittlung nach Art. 29 ZK war somit nicht möglich. Ebenso scheiterte eine Zollwertermittlung gemäß Art. 30 ZK mangels Vorliegens der erforderlichen Voraussetzungen. Die von der belangten Behörde der Abgabenbemessung zugrunde gelegte Bemessungsgrundlage erscheint unter Berücksichtigung des Fax vom 6. Juli 1995 als angemessen (Art. 31 ZK). Das angesprochene Fax der DD nimmt Bezug auf 2000 Stück Hemden und bringt zum Ausdruck, dass der für 2000 Stück Hemden in Rechnung gestellte Betrag von USD 5.400,00 aufgrund der vorliegenden Umstände direkt von CC, einkassiert werden solle. Mit dem Fax, das richtigerweise nach erfolgter Einfuhrabfertigung übermittelt wurde, wurden Herrn AA Anweisungen betreffend Abwicklung der Zahlung gegeben. Aufgrund der Formulierung ("thought") steht eindeutig fest, dass die ursprünglichen Zahlungsmodalitäten nicht eingehalten werden konnten. Das – im Hinblick auf die Einfuhrabfertigung – spätere Fax ist daher sehr wohl geeignet, bei der Zollwertermittlung nach der Schlussmethode Berücksichtigung zu finden.

gg - Faktum 2:

Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde die Rechnung Nr. 950703 der QQ an die BB. über 870 Stück Baumwoll-Jeans mit einem Gesamtbetrag von USD 1.740,00 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Eine Rechnung der DD an die Firma CC, wurde weder vorgelegt noch im Zuge der Prüfungsmaßnahmen vorgefunden. Ein Fax der DD an Herrn AA über die selbe Karton- und Stückanzahl enthält eine genaue Aufschlüsselung der gelieferten Waren. Auch in der Rechnung Nr. 95112 der BB. an die Firma CC, mit der die angefallenen Eingangsabgaben und Abfertigungsgebühren weiterverrechnet wurden, hat neben den angemeldeten Jeans auch Jacken und Westen zum Inhalt. Aufgrund dieser Unterlagen ist davon auszugehen, dass nicht nur die angemeldeten Hosen (Jeans) sondern auch – wie von

der belangten Behörde festgestellt – Jacken und Westen Gegenstand der Sendung waren. Unter Berücksichtigung der von der DD vorgenommenen Aufschlüsselung und der Angaben der Bf. in der Zollanmeldung (Herrenjeans) steht fest, dass – neben anderen Waren, die nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides waren – 200 Stück Jeans eingeführt wurden. Da mangels Vorliegens entsprechender Unterlagen (Rechnung der DD an die Firma CC, Zahlungsunterlagen) und mangels Voraussetzungen eine Zollwertermittlung nach Art. 29 und 30 ZK nicht möglich war, war der Betrag gemäß Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO zu schätzen. Der von der belangten Behörde ermittelte Zollwert erscheint angemessen, insbesondere im Hinblick darauf, dass bei späteren Lieferungen sich der tatsächlich von der Firma CC, an die DD bezahlte Betrag zwischen USD 5,90 und USD 7,40 pro Stück bewegte. Der Schätzung der belangten Behörde wurde ein Betrag von USD 4,40 pro Stück zugrunde gelegt.

#### hh - Faktum 3:

Gemäß Art. 80 ZK-DVO erhalten Ursprungserzeugnisse der begünstigten Länder die Zollpräferenzbehandlung, sofern ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A nach dem Muster in Anhang 17 oder in den in Art. 89 Abs. 1 genannten Fällen eine Erklärung auf der Rechnung vorgelegt wird. Das Ursprungszeugnis nach Formblatt A muss dem in Anhang 17 enthaltenen Muster entsprechen. Im konkreten Fall wurde ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A, Nr. ww, vorgelegt. Dieses enthält im Feld 8 bezüglich des Ursprungskriteriums die Angabe "Y". Für Wareneinfuhren in die Europäische Union ist nach Anhang 17 im Feld 8 entweder das Ursprungskriterium "P" (vollständige Erzeugung) oder "W" (ausreichende Be- oder Verarbeitung) anzugeben. Die Angabe "Y" entspricht nicht den Bestimmungen des Anhangs 17, eine Präferenzgewährung war daher nicht möglich.

Hinsichtlich des House/Bill of Lading Nr. xx ist auf die allgemeinen Ausführungen hinsichtlich Seefrachtbriefe hinzuweisen. Die Bf. bat unter Hinweis auf das genannte House/Bill of Lading mit Schreiben vom 8. August 1995 die LL., den Container freizustellen. Mit Schreiben vom 11. August 1995 beantragte diese daraufhin mit dem Originalseefrachtbrief die Freistellung bei der KK in Hamburg. Zusätzlich zur fehlenden Voraussetzung des Art. 80 ZK-DVO scheiterte – wie bereits in den Allgemeinen Ausführungen erläutert – die Gewährung des Präferenzzollsatzes an der Einhaltung der Direktbeförderungsregel, die mit den vorliegenden Unterlagen nicht nachgewiesen werden konnte. Darüber hinaus liegt zusätzlich zu dem House/Bill of Lading der MM. auch ein House/Bill of Lading der RR. vor. Dieses hat die selbe Nummer wie das Dokument der MM (xx) und weist einen chinesischen Exporteur aus. Als Verladehafen ist Shanghai angegeben. Auch aus einem Ankunftsaviso der LL. ist als Ausgangshafen Shanghai angegeben. Dies widerspricht somit der in den Dokumenten der MM angegebenen Transportroute (JJ – Ho Chi Minh – Singapur – Hamburg). Unbeschadet der

allgemeinen Erwägungen stellt somit das House/Bill of Lading der MM. keinen Nachweis im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe c) ZK-DVO dar. Nach Ansicht des Berufungssenates sind die Angaben betreffend Transportroute in dem House/Bill of Lading der MM. nicht richtig, zumal die weiteren Unterlagen gegenteilige, jedoch miteinander korrespondierende Angaben enthalten.

Gegenstand der Einfuhrabfertigung bildeten 8.600 Stück Flanell Hemden für Herren; der Abgabenbemessung wurde eine Rechnung der HH. an die BB. mit einem Einzelpreis von USD 2,50 zugrunde gelegt. Die Warenbeschreibung des Dokumentenakkreditivs vom 6. Juni 1995 (Auftraggeber: CC, Begünstigte: DD) weist für Flanellhemden für Erwachsene einen Einzelpreis von USD 2,95 pro Stück aus. Aus einem Fax (8. März 1995) des Herrn AA an die DD wird hinsichtlich der gegenständlichen Waren auch ein Einzelpreis von USD 2,95 genannt. Das Dokumentenakkreditiv nimmt Bezug auf die Proforma-Rechnung Nr. yy der DD an die Firma CC. In dieser ist ebenfalls ein Einzelpreis von USD 2,95 pro Stück vorgesehen. Der Berufungssenat erachtet es daher als erwiesen, dass der tatsächlich bezahlte oder zu zahlende Kaufpreis USD 2,95 pro Stück betrug. Der (Schein-) Rechnung der BB. an die Firma CC, vom 17. August 1995 liegt auch ein Stückpreis von USD 2,95 zugrunde.

Mit Rechnung Nr. zz wurden der Firma CC, Frachtkosten (USD 5.400,00) für zwei 20' Container ("Flannel and Tracksuit") für Singapur nach Hamburg verrechnet. Laut den vorliegenden Transportunterlagen wurden die gegenständlichen Hemden in einem 20' Container von Singapur nach Hamburg versendet. Es steht daher fest, dass die Firma CC, für einen Container USD 2.700,00 bezahlte. Das zeitliche Naheverhältnis der Frachtrechnung mit der Verschiffung (Anfang Juli 2005) und die Bezugnahme auf die Flanellhemden lassen nach Ansicht des Berufungssenates den Schluss zu, dass für die verfahrensgegenständliche Einfuhrabfertigung tatsächlich Frachtkosten in der Höhe von USD 2.700,00 entstanden. Der Vermerk "Freight prepaid" auf dem House/Bill of Lading der MM. steht dem aufgrund der vorstehend angeführten Erwägungen betreffend Richtigkeit nicht entgegen. Darüber hinaus ist im genannten Dokumentenakkreditiv als Lieferbedingung "Fob any Asian port" angegeben, die dem Dokumentenakkreditiv zugrunde liegende Proforma-Rechnung weist als Lieferbedingung "fob HK" aus.

#### ii - Faktum 4:

Gemäß Art. 80 ZK-DVO erhalten Ursprungserzeugnisse der begünstigten Länder die Zollpräferenzbehandlung, sofern ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A nach dem Muster in Anhang 17 oder in den in Art. 89 Abs. 1 genannten Fällen eine Erklärung auf der Rechnung vorgelegt wird. Das Ursprungszeugnis nach Formblatt A muss dem in Anhang 17 enthaltenen Muster entsprechen. Im konkreten Fall wurde ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A, Nr. ww, vorgelegt (angegebenes Ursprungsland JJ). Dieses enthält im Feld 8 bezüglich des

Ursprungskriteriums die Angabe "Y". Für Wareneinführen in die Europäische Union ist nach Anhang 17 im Feld 8 entweder das Ursprungskriterium "P" (vollständige Erzeugung) oder "W" (ausreichende Be- oder Verarbeitung) anzugeben. Die Angabe "Y" entspricht nicht den Bestimmungen des Anhangs 17, eine Präferenzgewährung war daher nicht möglich. Unbeschadet dessen scheiterte die Gewährung der Präferenzbegünstigung aus den in den allgemeinen Ausführungen dargelegten Erwägungen an der Nichteinhaltung der Direktbeförderungsregel. Gegen die Einhaltung der Direktbeförderungsregel spricht auch die, die gegenständliche Einfuhrabfertigung betreffende Rechnung Nr. ab der LL. vom 8. August 1995. Diese enthält Hinweise für eine Verladung in Hongkong. Als Versender wurde ein Unternehmen in Hongkong angegeben und als Transportweg wurde Hongkong – Hamburg ausgewiesen.

Mit der verfahrensgegenständlichen Einfuhranmeldung wurden 3.720 Stück Jogginganzüge für Kinder, Hosen sowie Westen und Jacken aus Denim-Gewebe zum freien Verkehr abgefertigt. Die dem Akkreditiv vom 15. Mai 1995 (Auftraggeber: CC, Begünstigter: DD) zugrunde liegende Proformarechnung Nr. ac der DD an die Firma CC, (tatsächliche Vertragspartner) weist für die Jogginganzüge einen Setpreis von HKD 52,00 fob Hongkong aus. Aus einem Telefax der DD an Herrn AA wird der Einkaufspreis mit HKD 46,75 pro Set beziffert. Eine Handelsspanne von zirka 11% ist durchaus realistisch. Für die restlichen Waren liegen keine anderen Unterlagen als die anlässlich der Abfertigung vorgelegten vor.

Mit Rechnung Nr. zz wurden der Firma CC, Frachtkosten (USD 5.400,00) für zwei 20´Container ("Flannel and Tracksuit") für den Transport von Singapur nach Hamburg verrechnet. Aufgrund der Ermittlungsergebnisse steht fest, dass die EE. die Waren auf dem Seeweg von Singapur nach Hamburg in einem 20´Container transportierte. Es ist daher unzweifelhaft, dass die Firma CC, für einen Container mit Jogginganzügen USD 2.700,00 bezahlte. Der Vermerk "Freight prepaid" auf dem House/Bill of Lading Nr. AFS942310 steht dem nicht entgegen, zumal dieses aus den dargestellten Erwägungen keine Aussagekraft über die tatsächlichen Gegebenheiten hat. Darüber hinaus weist das Dokumentenakkreditiv bzw. die mit diesem korrespondierende Proformarechnung die Lieferbedingung "fob any Asian port" bzw. "fob Hongkong" aus.

Unter Berücksichtigung des in der genannten Proformarechnung genannten Einzelpreises für die Jogginganzüge wurde der Zollwert für die Jogginganzüge mit ATS 266.940,00 gemäß Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO mit ATS geschätzt. Der für die Westen, Jacken und Hosen anlässlich der Abfertigung erklärte Wert blieb unverändert. Die Frachtkosten wurden bei der Neuberechnung berücksichtigt. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen war mangels Zuordenbarkeit nicht nachvollziehbar, dass die der Neuberechnung zugrunde gelegte

Belastungsanzeige über einen Betrag von USD 36.047,76 einen Nachweis über den Kaufpreis der Jogginganzüge darstellt.

jj - Faktum 5:

Gemäß Art. 80 ZK-DVO erhalten Ursprungserzeugnisse der begünstigten Länder die Zollpräferenzbehandlung, sofern ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A nach dem Muster in Anhang 17 oder in den in Art. 89 Abs. 1 genannten Fällen eine Erklärung auf der Rechnung vorgelegt wird. Das Ursprungszeugnis nach Formblatt A muss dem in Anhang 17 enthaltenen Muster entsprechen. Im konkreten Fall wurde ein Ursprungszeugnis nach Formblatt A, Nr. ww, vorgelegt. Dieses enthält im Feld 8 bezüglich des Ursprungskriteriums die Angabe "Y". Für Wareneinfuhren in die Europäische Union ist nach Anhang 17 im Feld 8 entweder das Ursprungskriterium "P" (vollständige Erzeugung) oder "W" (ausreichende Be- oder Verarbeitung) anzugeben. Die Angabe "Y" entspricht nicht den Bestimmungen des Anhangs 17, eine Präferenzgewährung war daher nicht möglich. Ebenso scheiterte die Gewährung der Präferenzbegünstigung mangels Einhaltung der Direktbeförderungsregel. Zusätzlich zu den diesbezüglichen allgemeinen Ausführungen liegt neben dem House/Bill of Lading der MM. auch ein House/Bill of Lading der RR. vor. Dieses hat die selbe Nummer wie das Dokument der MM. (ad) und weist einen chinesischen Exporteur aus. Als Verladehafen ist Shanghai angegeben. Dies widerspricht somit der im Dokument der MM. angegebenen Transportroute (JJ – Ho Chi Minh – Singapur – Hamburg). Unbeschadet der diesbezüglichen Erwägungen in den allgemeinen Ausführungen war das House/Bill of Lading der MM. nicht geeignet, einen Nachweis im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe c) ZK-DVO zu erbringen. Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Überführung in den freien Verkehr waren 10.080,0 Stück Kinderflanellhemden. Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde ein Stückpreis von USD 2,30 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Laut Dokumentenakkreditiv vom 6. Juni 1995, welches auf die Proformarechnung yy Bezug nimmt, betrug der Stückpreis USD 2,60 (fob any Asian port). Die im Akkreditiv genannte Proformarechnung der DD an die Firma CC, weist ebenfalls einen Stückpreis von USD 2,60 fob Hongkong aus. Für den Berufungssenat steht daher fest, dass es sich bei dem Stückpreis von USD 2,60 um den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis gehandelt hat. Hinsichtlich der von der belangten Behörde dem Zollwert hinzugerechneten Verkaufsprovision ist festzuhalten, dass sich den Unterlagen keinerlei Hinweise entnehmen lassen, dass diese Kosten nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten waren. Mit Rechnung Nr. ae wurden der Firma CC, für den Transport eines 20´Containers von Singapur nach Hamburg Frachtkosten in der Höhe von USD 2.700,00 in Rechnung gestellt ["Freight cost for one 20´Container from Singapore to Hamburg (Flannel)"]. Die Rechnung nimmt somit Bezug auf gelieferte Flanellhemden. Aufgrund der Tatsache, dass die verfahrensgegenständlichen Waren

auf dem Seeweg mit einem 20' Container von Singapur nach Hamburg transportiert wurden und aufgrund des zeitlichen Naheverhältnisses der Frachtrechnung mit der Lieferung, erachtet es der Berufungssenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung als erwiesen, dass dem tatsächlichen Warenempfänger dem Zollwert hinzuzurechnende Frachtkosten (Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e ZK) in der Höhe von USD 2.700,00 entstanden. Der Angabe "Freight prepaid" auf dem Bill of Lading stehen die Angaben in der Proformarechnung, im Dokumentenakkreditiv und die Tatsache, dass Frachtkosten gesondert in Rechnung gestellt wurden, entgegen. Entgegen den Beschwerdeausführungen geht aus der Rechnung Nr. af der LL. vom 24. August 1995 hervor, dass für die Freistellung der Seefrachtbrief der EE. verwendet wurde und nicht das House/Bill of Lading der MM. (ad).

#### kk - Faktum 11:

Mit verfahrensgegenständlicher Einfuhrabfertigung wurden Damen-, Herren- und Kinderjeans sowie Kinderjacken zum freien Verkehr abgefertigt und ein Warenwert von USD 69.721,65 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Das Schreiben der DD an die Firma CC, vom 9. Jänner 1996 nimmt Bezug auf die mit gegenständlicher Sendung gelieferten Waren und enthält darüber hinaus für diesen Auftrag die Nummer des Dokumentenakkreditivs (tt). Mit Auftrag vom 19. Jänner 1996 leitete die Firma CC, die Überweisung von USD 72.036,21 in die Wege. Als Zahlungsgrund scheint das Dokumentenakkreditiv Nr. tt auf. Darüber hinaus teilte die Firma CC, mit Buchungsanzeige – Lastschrift vom 29. Jänner 1996 der DD die Mehr- bzw. Mindermengen für die verfahrensgegenständliche Sendung mit; dieses Dokument nimmt auch Bezug auf das genannte Akkreditiv (tt) und enthält – mit Ausnahme der Kinderjeans – die Einzelpreise (Damenjeans: USD 7,09, Herrenjeans: USD 7,20 und Jeansjacken: USD 7,37). Multipliziert man diese Einzelpreise mit den abgefertigten Stückzahlen, so ergibt dies einen Betrag von USD 59.847,85. Hingegen wurde für diese Waren anlässlich der Einfuhrabfertigung ein Betrag von USD 57.935,75 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt, das ergibt einen tatsächlich höheren Betrag von 3,3%. Für die gesamte Sendung (d.h. inklusive der Kinderjeans) wurde ein Betrag von USD 69.721,65 erklärt. Erhöht man diesen Betrag um 3,3%, so ergibt dies einen Betrag von USD 72.022,46. Dieser Betrag ist beinahe ident mit dem tatsächlich überwiesenen Betrag. Mit der Handelsrechnung zu Faktum 12 wurde für Kinderjeans (selbe Artikel und Produzent wie im verfahrensgegenständlichen Fall) ein Einzelpreis von USD 5,89 in Rechnung gestellt. Unter Berücksichtigung dieses Einzelpreises ergibt dies einen Gesamtbetrag von USD 72.134,39. Selbst bei Fehlen eines Beleges über den tatsächlich bezahlten Preis würde sich daher eine annähernd selbe Bemessungsgrundlage ergeben. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Erwägungen steht somit - entgegen der Ansicht der Bf. - fest, dass die der Neuberechnung zugrunde gelegte Überweisung die verfahrensgegenständliche Einfuhrabfertigung betrifft. Unter Berücksichtigung der



Buchungsanzeige-Lastschrift steht somit fest, dass der tatsächlich bezahlte Betrag USD 70.735,49 betrug. Mit Rechnung Nr. ag vom 15. Jänner 1996 hat die DD der Firma CC, Frachtkosten in der Höhe von USD 2.616,92 in Rechnung gestellt. Aufgrund der mit dieser korrespondierenden Rechnung der MM. an die DD steht fest, dass es sich um die Abrechnung für den verfahrensgegenständlichen Container handelte und Kosten betrifft, die außerhalb des Zollgebietes entstanden sind. Unabhängig von der in den Unterlagen angegebenen Lieferkondition wurden die Lieferkosten der Firma CC, zusätzlich zum Warenpreis in Rechnung gestellt. Diese sind gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e) ZK bei der Ermittlung des Zollwerts dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 1996 ersuchte die Bf. unter Vorlage des House/Bill of Ladings Nr. ah die LL., die Freistellung des Containers zu veranlassen. Mit Schreiben vom 15. Jänner 1996 wurde von dieser mit dem Seefrachtbrief der EE. die Freistellung bei der Reederei beantragt. Entgegen dem Beschwerdevorbringen wurde nicht mit dem der Bf. zur Verfügung gestandenen House/Bill of Lading die Freistellung bei der Reederei beantragt, sondern mit dem Seefrachtbrief der EE.

## II - Faktum 12:

Mit dieser Warenanmeldung vom 19. Februar 1996 wurden 4914 Stück Damenjeans, 4208 Stück Kinderjeans und 5551 Stück Herrenjeans zum freien Verkehr abgefertigt. Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde ein Betrag von USD 94.969,05 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Aus dem bereits unter Faktum 11 genannten Schreiben der DD an die Firma CC, vom 9. Jänner 1996 lässt sich der Bezug zwischen den gelieferten Waren, der Auftragsnummer (ai) und der Dokumentenakkreditiv-Nummer (aj) herstellen. Mit Rechnung Nr. ak der DD an die Firma CC, wurde dieser ein Betrag von USD 99.998,81 in Rechnung gestellt. Diese Rechnung nimmt auch auf das Akkreditiv (aj) Bezug. Der Konnex zwischen den abgefertigten Waren und der Rechnung steht somit eindeutig fest. Aufgrund des in den Verwaltungsakten befindlichen Bankdokuments, das auch auf das gegenständliche Dokumentenakkreditiv Bezug nimmt, ist die tatsächliche Bezahlung des Betrages von USD 99.998,81 unzweifelhaft. Es steht somit fest, dass für die Lieferung von 881 Kartons Jeans (Auftragsnummer 1039B, Dokumentenakkreditiv-Nummer aj) von der Firma CC, tatsächlich USD 99.998,81 bezahlt wurden. Da gemäß Art. 29 ZK der tatsächlich gezahlte Preis (USD 99.998,81) der Zollwertermittlung zugrunde zu legen ist, führten die Einwendungen der Bf. betreffend Mengenabweichungen (11 Stück) zu keinem Erfolg. Bezüglich der Frachtkosten ist festzuhalten, dass die LL. mit Rechnung Nr. al vom 2. Februar 1996 Seefrachtkosten in der Höhe von DM 7.137,17 in Rechnung gestellt hat (als Rechnungsempfänger scheinen die Firmen BB., CC, und die Bf. auf). Der Berufungssenat

erachtet es daher als erwiesen, dass Frachtkosten, die gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e) Punkt j) ZK bei der Ermittlung des Zollwerts dem tatsächlich gezahlten Preis hinzuzurechnen sind, in der Höhe von zumindest DM 7.137,17 entstanden sind. Im konkreten Abfertigungsfall enthält darüber hinaus auch das House/Bill of Lading der MM. den Vermerk "*FREIGHT COLLECT*".

mm - Faktum 13:

Mit gegenständlicher Einfuhrabfertigung wurden 3204 Stück Damenjeans und 3471 Stück Herrenjeans zum freien Verkehr abgefertigt. Der Abgabenbemessung wurde ein Betrag von USD 45.403,35 zugrunde gelegt. Die vorliegende Packliste, die hinsichtlich der Artikeln, Kartonanzahl und Stückzahl mit den Daten der Einfuhrabfertigung korrespondiert, enthält auch die Nummern der Dokumentenakkreditive (Damenjeans: uu, Herrenjeans: am).

Aufgrund der vorliegenden Bankbelege steht fest, dass bezugnehmend auf das Dokumentenakkreditiv Nummer uu ein Betrag von USD 23.677,56 an die DD bezahlt wurde, mit Bezug auf das Dokumentenakkreditiv Nummer am erfolgte die Bezahlung eines Betrages von USD 26.206,05. Die Rechnung Nr. an der DD nimmt Bezug auf das Dokumentenakkreditiv und weist ebenfalls einen Rechnungsbetrag von USD 26.206,05 aus. Die tatsächlich bezahlten Preise sind gemäß Art. 29 ZK der Abgabenbemessung zugrunde zu legen. Mit Rechnung Nr. ao der LL. vom 12. Februar 1996 wurden für gegenständliche Lieferung Seefrachtkosten in der Höhe von DM 3.872,40 der Firma BB. in Rechnung gestellt. Die Firma CC, und die Bf. scheinen auch als Empfänger der Rechnung auf. Diese Kosten wurden neben den in der Gemeinschaft angefallenen Frachtkosten und neben den Kosten für die durchgeführte Einfuhrabfertigung der Firma CC, in Rechnung gestellt. Das Dokumentenakkreditiv Nr. uu weist als Lieferbedingung "fob any Asian port" aus. Dem vorliegenden Schriftverkehr zwischen der DD und der Firma CC, lässt sich entnehmen, dass in beiden Dokumentenakkreditiven die Lieferbedingung von "fob Singapur" auf "fob any Asian port" geändert wurde. Der Berufungssenat erachtet es daher als erwiesen, dass Frachtkosten, die bei der Zollwertermittlung zu berücksichtigen sind, in der Höhe von zumindest DM 3.872,40 entstanden sind. Selbst das vorliegende House/Bill of Lading der MM. Nr. ap enthält den Vermerk "*FREIGHT COLLECT*".

nn - Faktum 14:

Mit der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigung wurden 4.490 Stück Damenjeans, 2.774 Stück Kinderjeans und 3.557 Stück Herrenjeans zum freien Verkehr abgefertigt und ein Gesamtbetrag von USD 70.346,05 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Den vorliegenden Unterlagen lässt sich entnehmen, dass für die gegenständliche Sendung das Dokumentenakkreditiv Nr. aq eröffnet wurde. Die angewiesene Bank überwies im Auftrag des Anweisenden (Firma CC) unter Bezugnahme auf das genannte Dokumentenakkreditiv der DD

einen Betrag von USD 74.135,50. Es steht somit fest, dass der tatsächlich bezahlte Kaufpreis USD 74.135,50 betrug. Dieser ist gemäß Art. 29 ZK der Abgabenbemessung zugrunde zu legen. Mit Rechnung Nr. ar hat die LL. Seefrachtkosten in der Höhe von DM 3.364,00 in Rechnung gestellt. Auf dem Rechnungsformular scheinen die Firma BB., die Firma CC, und die Bf. als Rechnungsempfänger auf. Mit Rechnung Nr. as wurde damit (neben anderen Kosten) die Firma CC, in Rechnung belastet, Rechnungsleger war die Firma BB. Selbst dem Telefax der Bf. an die BB. vom 20. März 1996 lässt sich entnehmen, dass die Seefrachtkosten nicht im Voraus bezahlt wurden.

Mit dem Beschwerdevorbringen, das der Bf. zur Verfügung gestandene Bill of Lading (at) sei echt und richtig, wendet sich die Bf. offensichtlich gegen die Nichtgewährung der Präferenzbegünstigung. Im Zuge der Einfuhrabfertigung wurde das Ursprungszeugnis Formblatt A Nr. au (Allgemeines Präferenzsystem) vorgelegt und der begünstigte Präferenzzollsatz für das Ursprungsland JJ beantragt. Der begünstigte Präferenzzollsatz war, wie in den allgemeinen Ausführungen erläutert, mangels Einhaltung der so genannten Direktbeförderungsregel nicht zu gewähren. Ferner ist Folgendes festzustellen: Mit Schreiben vom 15. März 1996 übermittelte das angewiesene Bankinstitut Bezug nehmend auf das gegenständliche Dokumentenakkreditiv der LL. das House/Bill of Lading der MM mit der Nummer av. Dieses weist als Verladehafen Guangzhou (Anmerkung: China) aus. Dies widerspricht somit dem der Bf. zur Verfügung gestandenen House/Bill of Lading und der darin angegebenen Transportroute (JJ – Ho Chi Minh – Singapur – Hamburg). Unbeschadet der allgemeinen Erwägungen stellt somit das House/Bill of Lading der MM. mit der Nr. at keinen geeigneten Nachweis im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe c) ZK-DVO dar, weil zwei House/Bill of Ladings des selben Unternehmens unterschiedliche Angaben enthalten und somit keine eindeutige Aussage hinsichtlich des tatsächlichen Verladehafens getroffen wurde. Gegen die Richtigkeit des von der Bf. genannten House/Bill of Lading (at) spricht auch die Tatsache, dass ein Vergleich der anlässlich der Abfertigungen vorgelegten Dokumente eine fortlaufende Nummerierung der Dokumente ergibt (ah – Faktum 11, aw – Faktum 12, ap - Faktum 13 und at bei Faktum 14), obwohl die genannten Sendungen innerhalb eines Zeitraumes von drei Monaten verschifft wurden. Es widerspricht der allgemeinen wirtschaftlichen Erfahrung, dass ein Transportunternehmen ausschließlich House/Bill of Ladings für ein einziges Unternehmen ausstellt. Hingegen weist das bei Faktum 11 ebenfalls zusätzlich vorliegende House/Bill of Lading der MM. die Nummer ax auf (als Empfänger ist auch das Bankinstitut genannt). Während bei den der Bf. zur Verfügung gestandenen Bill of Ladings die laufende Nummer beim konkreten Abfertigungsfall im Verhältnis zu Faktum 11 lediglich um "3" höher ist, weist das dem Bankinstitut zur Verfügung gestandene House/Bill of Lading eine um "578" höhere laufende Nummer auf als das zu Faktum 11 vorliegende, was im

Hinblick auf die allgemeine Erfahrung eher für die Richtigkeit spricht. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung erachtet es der Berufungssenat als erwiesen, dass die Angaben in dem der Bf. zur Verfügung gestandenen House/Bill of Lading (at) nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Mit Schreiben vom 18. März 1996 bat die Bf. unter Vorlage des House/Bill of Ladings Nr. at die LL., die Freistellung des Containers zu veranlassen. Daraufhin beantragte die LL. mit Schreiben vom 20. März 1996 bei der Reederei unter Vorlage des Bill of Ladings die Freistellung des Containers. Entgegen den Beschwerdeausführungen ist festzuhalten, dass nicht die Bf. sondern die LL. die Freistellung bei der Reederei beantragte und nur der Originalseefrachtbrief für die Freistellung geeignet war. Mit Rechnung Nr. ay hat die KK der Bf. für den gegenständlichen Container das Lagergeld in Rechnung gestellt. Auch in dieser Rechnung nahm sich die KK auf den Originalseefrachtbrief und nicht auf das House/Bill of Lading Nr. at Bezug.

oo - Faktum 17:

Mit der Warenanmeldung zu WE-Nr. oo vom 2. August 1996 wurden 9.216 Stück Herrenhemden zum freien Verkehr abgefertigt. Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde eine Rechnung mit der Nr. 71A/96 vorgelegt und ein Betrag von USD 19.814,40 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Die vorgelegte Rechnung weist nicht die tatsächlichen Vertragsparteien des Rechtsgeschäftes aus, sondern als Rechnungsaussteller scheint die HH. auf, als Rechnungsempfänger ist der Verzollungszwischenhändler (BB.) angegeben. Als Ursprungsland wurde JJ erklärt und die Präferenzbegünstigung nach dem Allgemeinen Präferenzsystem beantragt. Aus einem Bankbeleg der Volksbank SS geht hervor, dass unter Bezugnahme auf die Hemdenlieferung (ein händischer Vermerk enthält sogar die genannte Rechnungsnummer) der DD ein Betrag von USD 23.000,00 überwiesen wurde. Auftraggeber war der Verzollungszwischenhändler, die Firma BB. Eine die tatsächlichen Vertragsparteien betreffende Rechnung wurde weder im Zuge der Einfuhrabfertigung noch im Rechtsbehelfsverfahren vorgelegt. Mit Rechnung Nr. az vom 29. Juli 1996 stellte die LL. der Bf. Seefrachtkosten in der Höhe von DM 3.038,99 in Rechnung. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen steht fest, dass für die gegenständliche Sendung Seefrachtkosten in der angeführten Höhe entstanden sind. Der Berufungssenat erachtet daher den der nachträglichen buchmäßigen Erfassung zugrunde gelegten Betrag (unter Berücksichtigung des Bescheides des Zollamtes Linz vom 23. Dezember 2005, Zahl: ba) gemäß Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO als angemessen.

Im Zuge der Einfuhrabfertigung wurde das Präferenzursprungszeugnis nach Formblatt A Nr. bc (angegebenes Ursprungsland JJ) vorgelegt und die Präferenzbegünstigung beantragt. Die Gewährung des begünstigten Zollsatzes nach dem Allgemeinen Präferenzsystem

scheiterte – wie bereits ausgeführt – an der Einhaltung der Direktbeförderungsregel. Darüber hinaus konnte durch eine entsprechende Abfrage über den Containerverlauf (Container Movement History) festgestellt werden, dass der Container (bd) letztmalig am 20. Juni 1996 leer zu einem Kunden in Hongkong gegangen ist und ohne zwischenzeitliche Entladung am 23. Juli 1996 in Hamburg gelöscht wurde. Dies steht im Widerspruch zu den Angaben in dem House/Bill of Lading Nr. be, wonach der Container bzw. die Ware von JJ über Ho Chi Minh und Singapur nach Hamburg transportiert worden sei. Unbeschadet der Tatsache, dass das House/Bill of Lading Nr. be keinen tauglichen Nachweis gemäß Art. 78 Abs. 2 ZK-DVO darstellt, liegen aufgrund des Abfrageergebnisses Zweifel an der Richtigkeit des Dokuments vor, sodass dieses nicht geeignet ist, den tatsächlichen Transportweg nachzuweisen. Mit Schreiben vom 30. Juli 1996 ersuchte die Bf. unter Beifügung des House/Bill of Lading Nr. be die Firma LL. um Freistellung des Containers. Diese beantragte daraufhin mit Schreiben vom 1. August 1996 unter Vorlage des Originalseefrachtbriefes bei der Reederei die Freistellung des Containers. Die Bf. beantrage daher weder die Freistellung bei der Reederei, noch war sie im Besitz des für die Freistellung erforderlichen Originalseefrachtbriefes.

#### Fakten 20 und 21:

Bei den folgenden Fakten 20 und 21 wurde im Feld 8 der jeweiligen Anmeldung nicht die Firma BB. sondern die Firma FF, Adresse3, als Empfänger angegeben. Herr AA hat in eigener Sache vor dem Unabhängigen Finanzsenat angegeben, "in allen Fällen habe die Firma CC, ein Akkreditiv eröffnet und die in Asien ansässigen Lieferanten bezahlt". Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen steht für den Berufungssenat fest, dass es sich bei der FF ebenso wie bei der BB. um einen Verzollungszwischenhändler handelte. Gesellschafterin und Geschäftsführerin der FF war die in Hongkong wohnhafte Partnerin von Herrn AA, die stets für die DD auftrat. Die DD und die FF verwendeten mit Ausnahme des Firmenwortlautes die selbe Telefaxvorlage, auf der Vorlage der FF scheinen sogar die Registrierungsdaten der DD auf. In den Unterlagen befindet sich die Proforma-Rechnung Nr. bf (Faktum 21) der DD an die Firma CC. Aus dem Telefax der FF vom 13. November 1996 an die Bf. geht unter anderem hervor, dass die Firma CC, mit der Einfuhrumsatzsteuer zu belasten sei. Mittels Mail (Faktum 21) wurde die Bf. von der FF angewiesen, den Container in Hamburg abzuholen und der Firma CC, zuzustellen. Die zu Faktum 21 anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegte Rechnung enthält auch die Bezeichnung "TT". Im Dokumentenakkreditiv Nr. vv scheint die Firma CC, als Anweisender und die DD als Anweisungsempfänger auf. Nach Ansicht des Berufungssenates lagen auch diesen beiden Sendungen Rechtsgeschäfte zwischen der Firma CC, und der DD zugrunde. Lediglich als Verzollungszwischenhändler trat anstatt der BB. die FF auf.

#### pp - Faktum 20:

Mit dieser Warenanmeldung wurden 9.812 Stück Herrenhemden zum freien Verkehr

abgefertigt und ein Betrag von USD 21.095,80 der Abgabenbemessung zugrunde gelegt. Dieser Betrag basierte auf der Rechnung Nr. bg der HH. an die FF. Eine Rechnung über das Rechtsgeschäft zwischen der DD und der Firma CC, lag nicht vor. Aus dem Telefax der Bf. vom 24. September 1996 an Herrn AA geht hervor, die Sendung könne von der LL. nicht freigestellt werden, da noch das Geld für die Seefracht fehle. Das House/Bill of Lading Nr. bh der MM. weist im Gegensatz zu dem House/Bill of Lading Nr. bi den Vermerk "Freight Collect" auf. Es steht damit fest, dass die Seefracht nicht im Voraus bezahlt wurde. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass kein Nachweis über den tatsächlichen Kaufpreis vorlag und dass die Seefrachtkosten nachträglich zu entrichten waren, wird die Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Einfuhrabfertigung gemäß Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO – so wie von der belangten Behörde – mit ATS 258.121,58 geschätzt.

Bezüglich der Präferenzbegünstigung ist festzuhalten, dass die Gewährung des begünstigten Zollsatzes nach dem Allgemeinen Präferenzsystem (Ursprungsland JJ) mangels Nachweises der Einhaltung der Direktbeförderungsregel nicht möglich war. Auch im konkreten Fall beantragte die LL. mit dem Originalseefrachtbrief und nicht mit dem House/Bill of Lading Nr. bi die Freistellung des Containers bei der Reederei. Zusätzlich zu den in den allgemeinen Ausführungen dargelegten Erwägungen ist festzuhalten, dass eine Abfrage über den Containerverlauf (Container Movement History) ergab, dass der Container letztmalig am 20. August 1996 leer einem Kunden in Hongkong übergeben und bis zur Löschung in Hamburg nicht mehr entladen worden ist. Dem Telefax der MM. an die LL. vom 4. September 1996 lässt sich entnehmen, dass für gegenständliche Sendung von der MM. neben dem House/Bill of Lading Nr. bh auch ein weiteres ausgestellt wurde (bi). Im genannten Telefax ist auch angeführt, das House/Bill of Lading mit der Nummer bi solle gegen das mit der Nummer bh ausgetauscht werden. Das House/Bill of Lading Nr. bh weist ebenfalls Hongkong als Verladehafen aus. Dies und das Ergebnis der Abfrage über den Containerverlauf stehen im Widerspruch zu den Angaben in dem House/Bill of Lading Nr. bi, wonach der Container bzw. die Ware von JJ über Ho Chi Minh und Singapur nach Hamburg transportiert worden sei. Das House/Bill of Lading Nr. bi ist daher – unbeschadet der in den allgemeinen Ausführungen dargestellten Erwägungen - nicht geeignet, einen Nachweis im Sinne des Art. 78 Abs. 2 Buchstabe c) ZK-DVO zu erbringen. Nach Ansicht des Berufungssenates entsprechen die Angaben im House/Bill of Lading Nr. bi nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

#### qq – Faktum 21:

Mit der gegenständlichen Warenanmeldung wurden Damen-, Herren- und Kinderjeans zum freien Verkehr abgefertigt und ein Betrag von USD 56.946,18 der Abgabenbemessung

zugrunde gelegt. Die anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegte Rechnung weist nicht die tatsächlichen Vertragsparteien des Rechtsgeschäftes aus, Rechnungsleger war die UU, als Rechnungsempfänger ist die FF angegeben. Sowohl die vorgelegte Rechnung als auch die vorgelegten Ursprungszeugnisse enthalten den Vermerk "TTe". Aufgrund der im House/Bill of Lading Nr. bj enthaltenen Angaben steht die Artikelbezeichnung der importierten Waren fest (Jeans Anita, Jeans Farmer und Jeans Kiddy). Selbst die diesbezüglichen Angaben im House/Bill of Lading Nr. bk decken sich mit denen des House/Bill of Ladings Nr. bj. Die Proforma-Rechnung Nr. bf der DD an die Firma CC, (tatsächliche Vertragsparteien des der Einfuhr zugrunde liegenden Rechtsgeschäftes) hat die in den House/Bill of Ladings genannten Artikeln zum Gegenstand und weist für die Waren der gegenständlichen Einfuhrabfertigung einen Betrag von USD 58.776,00 aus. Diese Proforma-Rechnung war auch Grundlage für das Dokumentenakkreditiv Nr. vv. In diesem sind in der Warenbeschreibung die selben Einzelpreise wie in der Rechnung ausgewiesen. Aufgrund dieser Unterlagen steht für den Berufungssenat fest, dass der Auftraggeber (Firma CC) der Begünstigten (DD) tatsächlich einen Betrag von USD 58.776,00 bezahlte. Dieser Betrag war somit gemäß Art. 29 ZK als Zollwert heranzuziehen.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Vorbringen der Bf. betreffend die Vertragsparteien und der Handelsstufe in Leere gingen. Sämtlichen Wareneinfuhren lagen Rechtsgeschäfte zwischen der DD und der Firma CC, zugrunde. Ebenso wenig waren bei den Einfuhranmeldungen, die nach Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 1762/95 mit 28. Juli 1995 erfolgten, die Voraussetzungen des Art. 147 ZK-DVO gegeben. Zum einen wurde anlässlich der Einfuhrabfertigungen kein Antrag auf Anwendung der Bestimmungen des Art. 147 ZK-DVO gestellt, zum anderen betreffen die anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Rechnungen keinen Verkauf, der dem letzten Verkauf, der zur Verbringung der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft geführt hat, vorausgeht. Vor Inkrafttreten der genannten Verordnung sah Art. 147 ZK-DVO eine Möglichkeit der Anmeldung eines Vorerwerbspreises nicht vor.

## **B. Zollschuldner:**

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird (Art. 201 Abs. 2 ZK). Mit Annahme der vom gegenständlichen Verfahren betroffenen Warenanmeldungen entstand somit die Zollschuld. Gemäß Art. 4 Nummer 9 ZK ist die Zollschuld die Verpflichtung einer Person, die für eine bestimmte Ware im geltenden Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Einfuhrabgaben (Einfuhrzollschuld) oder Ausfuhrabgaben (Ausfuhrzollschuld) zu entrichten. Die Zollschuld gemäß Art. 201 ZK entsteht jeweils kraft

Gesetzes in der nach den materiellrechtlichen Vorschriften richtigen Höhe, also auch dann, wenn es, wie in den verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungsfällen, infolge unrichtiger oder unvollständiger Angaben in den Zollanmeldungen tatsächlich zu geringeren Abgabenvorschriften gekommen ist. In solchen Fällen haben die Zollbehörden bei Aufdeckung des Sachverhalts die Nacherhebung der gesetzlich geschuldeten, aber nicht erhobenen Abgabebeträge vorzunehmen. Die betreffenden Waren gelten jedoch noch als ordnungsgemäß in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt.

Art. 201 Abs. 3 ZK normiert bezüglich des Zollschuldners Folgendes:

*Zollschuldner ist der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.*

*Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, daß die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wußten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, daß sie unrichtig waren.*

In den verfahrensgegenständlichen Fällen trat die Bf. – wie bereits eingangs erläutert – als Anmelder auf (indirektes Vertretungsverhältnis). Nach der zitierten Bestimmung wurde in den dem Nachforderungsbescheid zugrunde liegenden Fakten die Bf., die anlässlich der Einfuhrabfertigungen als Anmelder auftrat, Zollschuldner. Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 1 Satz 1 ZK sieht im Gegensatz zu den Ausführungen der Bf. keine Einschränkungen für den Fall der Überlassung unrichtiger Unterlagen vor. Aufgrund des Wortlautes der Bestimmung ist die Zollschuldnereigenschaft des Anmelders zwingend gegeben, ein Ermessen steht der Zollbehörde nicht zu. Bei der indirekten Stellvertretung kommt ein weiterer Zollschuldner hinzu. Neben dem Anmelder ist die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wurde. Laut den Angaben in den Zollanmeldungen und den vorliegenden Unterlagen (Rechnungen der Bf. an die indirekt Vertretenen, Schriftverkehr zwischen Bf. und den indirekt Vertretenen) ist dies, mit Ausnahme der Fakten 20 und 21, die Firma BB. Bei den Fakten 20 und 21 tritt die Firma FF als weiterer Zollschuldner hinzu. In Entsprechung der Bestimmung des Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 2 ZK wurde mit Bescheid des Hauptzollamtes Linz vom 29. August 2001, Zahl: cc, Herrn AA für die verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen die Zollschuld vorgeschrieben. Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2001, Zahl: dd, wurde der dagegen eingebrachten Berufung teilweise stattgegeben. Der dieser Berufungsvorentscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist ident mit dem des bekämpften Nachforderungsbescheides. Die von Herrn AA gegen die Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2001 eingebrachte



Beschwerde wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. Juni 2005, Zahl: bm, als unbegründet abgewiesen. Es wurde somit festgestellt, dass neben der Bf. und der Firma BB. bzw. FF auch Herr AA Zollschuldner ist. Weitere Zollschuldner kommen nach der Bestimmung des Art. 201 Abs. 3 ZK nicht in Betracht. Für eine Zollschuldnerschaft weiterer Personen gemäß Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 2 ZK ergeben sich keine Anhaltspunkte.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist dabei grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (Witte, Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 213 Rz. 3). Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden auswählen. Die Entscheidung ist eine Ermessensentscheidung (Witte, Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 213 Rz. 4). Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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. Das Zollrecht setzt hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Die belangte Behörde hat - wie bereits dargestellt - mit Bescheid vom 29. August 2001 Herrn AA den Nachforderungsbetrag mitgeteilt. Das Zollamt hat daher hinsichtlich des Nachforderungsbetrages sehr wohl geprüft, wer der Zollschuld am nächsten steht und hat auch berücksichtigt, dass Herr AA der Bf. gefälschte Unterlagen übermittelt hat. Herr AA hat den Nachforderungsbetrag nicht entrichtet und Einbringungsmaßnahmen bei diesem blieben erfolglos. Aus der Aktenlage ergibt sich auch, dass die bestehenden Abgabenrückstände des Herrn AA eine Entrichtung der Abgaben in absehbarer Zeit nicht erwarten lassen. Für die belangte Behörde bestand somit keine gesicherte Gläubigerposition. Nur bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubigerrisiken wäre die Nichtberücksichtigung der besonderen Umstände des Falles (Übermittlung falscher Unterlagen) ermessensfehlerhaft gewesen. Erst nach erfolglosen Einbringungsmaßnahmen wurde der Nachforderungsbetrag mit Bescheid

vom 18. September 2002 der Bf. gegenüber geltend gemacht. Die Zahlungsschwierigkeiten des Herrn AA rechtfertigen es, die Bf. zur Entrichtung der Abgabenschuld heranzuziehen. Darüber hinaus hat die Bf. in den verfahrensgegenständlichen Einfuhrfällen aus eigenen Stücken im eigenen Namen und für fremde Rechnung (indirekte Stellvertretung) die Rechtsposition des Anmelders eingenommen und sich in jene rechtliche Stellung gesetzt, um im Falle einer Nacherhebung als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden. Der Eintritt der so frei gewählten Zollschuldnerseigenschaft erweist sich als Ausfluss des im Speditionsgeschäft immanenten Geschäftsrisikos und die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme des Speditionsunternehmens daher auch nicht a priori unbillig. Will der Stellvertreter vermeiden, als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden, muss er als direkter Stellvertreter handeln (Wäger in Dorsch, Zollrecht - Kommentar, Art. 201 Rz. 41). Die Abgabenbehörde hat daher ihr Auswahlmessen nicht missbräuchlich geübt, wenn sie aufgrund der Zahlungsschwierigkeiten des Herrn AA ihrem gesetzlichen Auftrag folgend die Einbringung der Abgaben bei der Bf. angestrebt hat.

Darüber hinaus stellt laut Rechtsprechung des EuGH (vergleiche Urteil vom 13.11.1984, Rs 98/83 und 230/83) die Tatsache, dass einem professionellen Zollspediteur von seinem Kunden Unterlagen (Rechnungen) vorgelegt werden, die sich im nachhinein als falsch, gefälscht oder unzutreffend erweisen, ein normales Berufs- bzw. Geschäftsrisiko des Beteiligten dar. Dieser Umstand fällt in die Kategorie der Handelsrisiken der Zollspediteure, da diese sowohl für die Entrichtung der Abgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die sie den Zollbehörden vorlegen, haften.

Bezüglich der weiteren Zollschuldner ist ergänzend festzuhalten, dass die Firma BB. mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 28. Juli 1997 und die Firma FF mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 15. Mai 2000 infolge rechtskräftiger Abweisung des jeweiligen Konkursantrages mangels kostendeckenden Vermögens aufgelöst wurden. Zum Zeitpunkt der nachträglichen buchmäßigen Erfassung waren somit beide Unternehmungen aufgelöst. Da im Beschwerdefall die weiteren Gesamtschuldner aufgelöst waren, lag ein diesbezüglicher Ermessensspielraum für die Behörde nicht mehr vor (VwGH 23.02.1984, 83/16/0055, 0057).

Bezüglich des Vorbringens der Bf., sie sei weder mit den Vorgängen konfrontiert worden noch seien ihr die Verfahrensergebnisse und die beschlagnahmten Unterlagen zur Kenntnis gebracht worden, wird festgehalten: Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Das Recht auf Gehör besteht vor allem darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsmaßnahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hierzu zu geben. Das Parteigehör erstreckt sich nach ständiger

Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten (VwGH 28.06.1995, 90/16/0085).

Die dem Berufungssenat vorliegenden Verwaltungsakten lassen den Schluss zu, dass der Bf. vor Erlassung des Bescheides vom 18. September 2002 die sachverhaltsbezogenen Umstände nicht in der gebotenen Form zur Kenntnis gebracht wurden, um ihr vor Erlassung des Bescheides Gelegenheit zu geben, sich zum Ergebnis des Beweisaufnahmeverfahrens zu äußern. Im genannten Bescheid und auch in der bekämpften Berufungsvorentscheidung hat die belangte Behörde - nach Fakten getrennt – die für die Nachforderung maßgeblichen Sachverhaltsfeststellungen angegeben. Im Bescheid vom 18. September 2002 wurde die Inanspruchnahme der Bf. mit der Nichtentrichtung der Abgabenschuld durch Herrn AA begründet. Bei Annahme einer Verletzung des Parteiengehörs vor Erlassung des Erstbescheides stellt die Darlegung des maßgeblichen Sachverhaltes und der Berechnungsmethoden in den Bescheiden der belangten Behörde in ihrer Funktion als Abgabenbehörde I. Instanz und Berufungsbehörde der ersten Rechtsbehelfsstufe eine Sanierung dieser dar. Dem Bescheid und der Berufungsvorentscheidung kam die Bedeutung eines Vorhaltes zu, wodurch der Bf. die Gelegenheit gegeben wurde, sich dazu zu äußern (vergleiche VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Die Bf. hat sich in der Beschwerdeschrift (und auch in der Berufungsschrift) zu den jeweiligen Feststellungen der belangten Behörde geäußert.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Jänner 2006 wurden der Bf. die Ergebnisse der im Beschwerdeverfahren durchgeführten Ermittlungen bekannt gegeben. Darüber hinaus wurde in diesem Schreiben der Bf. auch mitgeteilt, dass Einbringungsversuche bei Herrn AA, die in der Zeit zwischen Erlassung des an diesen gerichteten Nachforderungsbescheides und des genannten Bescheides vom 18. September 2002 betrieben wurden, erfolglos waren. Bezugnehmend auf dieses Schreiben stellte der Vertreter der Bf. am 9. Februar 2006 einen Antrag auf Akteneinsicht. Diesem Ersuchen wurde am selben Tag entsprochen.

Selbst bei Annahme der Verletzung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde I. Instanz wäre diese durch die Berufungsvorentscheidung und durch das vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Vorhalteverfahren saniert.

Bei abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen handelt es sich um Bestimmungen des Verfahrensrechts, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt. Bei Änderungen verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar

auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben (VwGH 30.04.2003, 2002/16/0076).

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld die Mitteilung an den Zollschuldner nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 ZK eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs. Gemäß Art. 72 Abs. 1 ZollR-DG hat die buchmäßige Erfassung von Abgabenbeträgen, die nach Art. 221 Abs. 3 ZK nicht mehr an den Zollschuldner mitgeteilt werden dürfen, zu unterbleiben. Die verfahrensgegenständlichen Abfertigungen zum freien Verkehr erfolgten zwischen 28. Februar 1995 und 29. November 1996. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der gesetzlich geschuldeten, ursprünglich nicht erhobenen Abgaben erfolgte mit Bescheid vom 18. September 2002 und somit nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der jeweiligen Zollschuld. Zwischen der Entstehung der Zollschuld und der nachträglichen buchmäßigen Erfassung waren hinsichtlich der Einfuhrabfertigungen zu den Fakten 1a, 1, 2, 14 und 21 keine Rechtsbehelfsverfahren anhängig. Bei den restlichen Fakten waren im Zeitraum von drei Jahren vor Erlassung des Nachforderungsbescheides keine Rechtsbehelfsverfahren anhängig. Eine Hemmung der Frist war somit nicht gegeben.

Ist hingegen die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Art. 221 Abs. 3 ZK erfolgen (Art. 221 Abs. 4 ZK). Es kommt dabei nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner die strafbare Handlung begangen hat (Witte/Alexander, Zollkodex<sup>3</sup> Art. 221 Rz. 8).

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde. Die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG kommt somit nur bei hinterzogenen Abgaben in Betracht. Dies bedeutet, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird (zum Beispiel: Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben). Im verfahrensgegenständlichen Fall war somit betreffend die Verjährungsfrist von Bedeutung, ob eine Hinterziehung von Eingangsabgaben vorlag.

Bei der Frage, ob Eingangs- oder Ausgangsabgaben hinterzogen wurden, handelt es sich um eine Vorfrage (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0083). Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Sachverhaltes dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den

Wirkungsbereich einer anderen Behörde (Gericht bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) fallenden Frage gefällt werden kann. Bei einer Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde (Gericht) ist (Stoll, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, 1320). Entscheidungen über Finanzvergehen, wie das der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG, fallen in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörden.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden berechtigt, sofern Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Eine Verpflichtung zur Vorfragenbeurteilung besteht nicht. Liegt hingegen eine bereits rechtskräftige Vorfrageentscheidung vor, so ist die Abgabenbehörde entsprechend der begrifflichen Einheit der staatlichen Vollziehung und der Pflicht aller Behörden zur Anerkennung der in der Rechtsordnung begründeten Zuständigkeitsverteilung und der Respektierung der auf Grund dieser Zuständigkeitsverteilung ergehenden Rechtsakte daran gebunden (VwGH 14.06.1973, 2203/71). Diese Ansicht wird sogar durch die Bestimmung des § 303 Abs. 1 Buchstabe c) BAO bestätigt, wonach einem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben ist, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Mit dem rechtskräftigen Straferkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt Linz als Organ des Zollamtes Linz als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 3. Dezember 2004, Zahl: bn, wurde Herr AA verurteilt, das Finanzvergehen der fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben gemäß § 36 Abs. 2 in Verbindung mit § 35 Abs. 2 und § 11 FinStrG begangen zu haben. Das Finanzstrafverfahren gegen Herrn VV (ehemaliger Geschäftsführer der BB), Herrn GG und Frau WW wurde gemäß § 136 FinStrG aus dem Grund des § 82 Abs. 3 Buchstabe a) FinStrG eingestellt. Die für das Finanzstrafverfahren zuständige Behörde hat somit betreffend der genannten Personen festgestellt, dass keine (vorsätzliche) Hinterziehung von Eingangsabgaben vorlag. Aus der Formulierung des § 74 Abs. 2 ZollR-DG geht eindeutig hervor, dass das im Zollrecht genannte Tatbestandsmerkmal ("hinterzogene Eingangsabgaben") mit dem des § 35 Abs. 2 FinStrG inhaltlich gleich ist. In den Erläuterungen der Beilagen zur Regierungsvorlage betreffend Bundesgesetz, mit dem das

Zollrechts-Durchführungsgesetz und das Prokuraturgesetz geändert wurden (BGBl. I 2001/61), zu § 74 Abs. 2 ZollR-DG wird betreffend Verlängerung der Verjährungsfrist ausdrücklich auf "Finanzvergehen" verwiesen. Gemäß § 1 FinStrG sind die in den §§ 33 bis 52 mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen Finanzvergehen. Das Zollrecht verweist somit in § 74 Abs. 2 ZollR-DG auf die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß dem Finanzstrafgesetz. Die Tatbestandskongruenz war somit gegeben. Der Berufungssenat war betreffend der vom Straferkenntnis betroffenen Personen aus den dargestellten Erwägungen an die Entscheidung der Finanzstrafbehörde gebunden, welche ein vorsätzliches Vergehen der genannten Personen verneinte.

Das genannte Straferkenntnis sprach nicht über die (Vor) Frage ab, ob Vertreter der Bf. vorsätzlich die Verkürzung der Abgaben bewirkt haben. Im Rahmen der Berechtigung gemäß § 116 Abs. 1 BAO war daher diese Rechtsfrage nach Anschauung des Berufungssenates zu beurteilen.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält. Für die Annahme des Vorsatzes reicht somit bedingter Vorsatz aus, er stellt die Untergrenze für den Vorsatz dar.

Der Tatvorsatz besteht aus zwei Komponenten, der Wissenskomponente und der Willenskomponente. Obwohl in der Legaldefinition nur die Willenskomponente ausdrücklich erwähnt ist, ist die Wissenskomponente in der Willenskomponente aber denknotwendig mitenthalten. Für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente erforderlich, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit. Unter Möglichkeit ist allerdings nicht das Bestehen eines abstrakten, in Anbetracht der allgemeinen Unsicherheit der menschlichen Erkenntnis zumeist möglichen letzten Zweifels an der Richtigkeit auch gründlich geprüfter Angaben zu verstehen, sondern die Möglichkeit in einem konkreten Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht. Ob Handlungen mit dem Ziel erfolgen, Abgaben zu verkürzen, beruht auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang. Auf diesen kann nur aus dem Verhalten des Täters geschlossen werden, soweit es nach außen in Erscheinung tritt. Es sind dabei auch alle sonstigen Sachverhaltselemente zu würdigen (VwGH 21.12.2000, 97/16/0404).

Die Bf. brachte in ihren Eingaben vor, ihr seien unrichtige Unterlagen übergeben worden und ihr seien keinerlei Verfehlungen vorzuwerfen, insbesondere auch keine pflichtwidrigen Unterlassungen. Ein Anmelder könne die Anmeldungen nur anhand der ihm vorliegenden Unterlagen und Informationen vornehmen. Die Bf. stellte hiermit ein selbst bedingt

vorsätzliches Handeln ihrer Vertreter in Abrede.

Im Zuge der Einfuhrabfertigungen wurden von der Bf. Rechnungen vorgelegt, die als Rechnungsempfänger die BB. bzw. die FF (Fakten 20 und 21) ausweisen, vorgelegt. Dem vorliegenden Schriftverkehr der Bf. bzw. an die Bf. lässt sich entnehmen, dass die Bf. im Auftrag der BB. die Einfuhrabfertigungen durchgeführt hat. Dies wurde auch durch die Angabe im Feld 14 (indirektes Vertretungsverhältnis) der jeweiligen Anmeldung zum Ausdruck gebracht. Sämtliche im Zusammenhang mit den Einfuhrabfertigungen angefallenen Kosten wurden entweder an die BB. oder an Herrn AA weiterverrechnet. Die vorliegenden Rechnungen enthalten keinen Hinweis darauf, dass der Bf. bzw. ihren Vertretern die das tatsächliche Rechtsgeschäft betreffenden Rechnungen und Unterlagen zur Verfügung standen. Die Bf. hat bei der LL. ausschließlich unter Beilage der House/Bill of Ladings, deren laufende Nummer mit "AFS" beginnen, die Freistellung der Container beantragt. Stempelabdrucke der Bf. befinden sich ausschließlich auf diesen Konnossementen. Die Angaben in den der Bf. zur Verfügung gestandenen House/Bill of Ladings lassen keine Zweifel an der Richtigkeit ihres Inhaltes aufkommen; sie korrespondieren mit den anlässlich der Abfertigungen vorgelegten Rechnungen. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der Vorbringen der Bf. ist der Berufungssenat der Ansicht, dass für die Bf. bzw. ihre Vertreter nicht erkennbar sein konnte, dass die anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Unterlagen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprachen. Die Unterlagen und die Ausführungen der Bf. lassen nicht den Schluss zu, dass die Bf. an der Richtigkeit und Echtheit der Unterlagen zweifeln musste und somit eine Abgabenhinterziehung für möglich hielt. Aufgrund der dargestellten Erwägungen war hinsichtlich der Bf. bzw. ihrer Vertreter das Vorliegen der Wissens-Komponente und damit zusammenhängend des Vorsatzes nicht nachweisbar. Es lag somit auch diesbezüglich keine (vorsätzliche) Hinterziehung von Eingangsabgaben vor.

Den vorliegenden Verwaltungsakten lässt sich entnehmen, dass neben Herrn AA Frau XX für die DD tätig war. Nach der Aktenlage war Frau XX vor Ort für die Abwicklung des Einkaufs und für die Beschaffung der für die Zollabfertigungen erforderlichen Dokumente zuständig. Das gegen Frau XX anhängige Finanzstrafverfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 6. Juli 2004, Zahl: bo, gemäß § 412 StPO eingestellt. Es oblag somit gemäß § 116 BAO dem Berufungssenat zu beurteilen, ob sich Frau XX der Hinterziehung von Eingangsabgaben schuldig gemacht hat.

Der Hinterziehung von Eingangsabgaben macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangsabgaben bewirkt. Der Tatvorsatz muss sämtliche Tatbestandsmerkmale des Delikts (Hinterziehung von Eingangsabgaben) umfassen. Aus dem Schriftverkehr zwischen Frau XX und Herrn AA geht hervor, dass diese auch für die Besorgung der für die

Zollabfertigungen erforderlichen Dokumente zuständig war. Den Schreiben lässt sich auch entnehmen, dass zusätzliche Dokumente erstellt wurden. Am 31. Jänner 1995 erkundigte sich Frau XX bei Herrn AA, ob die in einem Fall (Lieferung von Jeans mit malaysischen Dokumenten) übermittelten Unterlagen für die Zollabfertigung in Österreich ausreichten. In Frankreich stelle die Abfertigung mit Dokumenten aus Malaysia kein Problem dar. Falls andere Dokumente erforderlich seien, möge ihr dies mitgeteilt werden. Am 27. März 1995 führte Frau XX in einem Telefax an Herrn AA aus, die Dokumente aus JJ würden USD 0,20 pro Stück kosten, wobei jedoch eine Kommission an einen gewissen "YY" zu zahlen sei. Sie sei daher der Meinung, die Verwendung von Dokumenten aus Fidschi werde profitabler sein. In dem Telefax vom 3. April 1995 stellt Frau XX an Herrn AA die Frage, wo die Dokumente gekauft werden sollen, in Fidschi oder JJ. Aus diesem Telefax geht hervor, dass er ("he") das Bill of Lading von Hongkong nach Singapur und nicht das von Singapur nach Hamburg benötige. Herr AA solle sich vergewissern, ob der Frachtführer nicht die falschen Dokumente den österreichischen Zollbehörden vorgelegt hat. Im Telefax vom 5. April 1995 erklärt Frau XX Herrn AA die zukünftige Vorgangsweise betreffend Angaben in den Dokumentenakkreditive. Für den Fall, dass die Nummer des Konnossementes nicht im Akkreditiv angeführt werden müsse, erübrige sich die Ausstellung eines weiteren Bill of Lading. Bei Angabe von "*Prepaid*" wäre dem Bankinstitut die endgültige Bestimmung der Güter anzugeben und im speziellen Fall würden die Bill of Ladings auf "*FOB China*" hindeuten. Im Dokumentenakkreditiv dürfe daher "*Prepaid*" nicht zum Ausdruck kommen. Dies werde schlussendlich nicht zum Aufkommen der tatsächlichen Verhältnisse führen, weil das Original Bill of Lading und andere Dokumente wie gewöhnlich direkt zugesandt werden. Mit Telefax vom 18. August 1995 wurde Herrn AA mitgeteilt, welche Bill of Ladings er auszutauschen habe und welche für die Zollabfertigungen benötigt werden. Am 12. Dezember 1995 teilt Frau XX Herrn AA betreffend der Dokumentenakkreditive mit, in China würde kein Dokument mit der Klausel "*FOB Singapore*" angenommen werden. Es sei daher "*FOB Any Asian Port*" anstatt "*FOB Singapore*" anzugeben. Den zitierten Ausführungen der Frau XX ist die Verschleierung des Ursprungslandes gemeinsam. Ohne Erwägungen darüber anzustellen, ob Frau XX vorsätzlich gefälschte Dokumente ausgestellt hat oder vorsätzlich die außenhandelsrechtlichen Bestimmungen umgehen wollte, ist festzuhalten, dass den vorliegenden Verwaltungsakten – wie bereits dargelegt – Hinweise zu entnehmen waren, dass die eingeführten Waren ihren Ursprung nicht wie erklärt in JJ oder Fidschi hatten, sondern in China. Die Einfuhren zum freien Verkehr der gegenständlichen Waren mit Ursprung in China wären einfuhrgenehmigungspflichtig gewesen; für die angegebenen Ursprungsländer bedurfte es keiner außenhandelsrechtlichen Genehmigungspflicht. Im verfahrensgegenständlichen Fall war nicht entscheidend, ob Frau XX vorsätzlich gegen die Bestimmungen des Außenhandelsgesetzes verstoßen hat.



Entscheidungsrelevant war vielmehr, ob sie vorsätzlich Eingangsabgaben hinterzogen hat. Aufgrund der Aktenlage und der getroffenen Feststellungen war auch bei ihr eine Hinterziehung von Eingangsabgaben nicht nachweisbar. Den vorliegenden Schreiben lässt sich nicht entnehmen, dass der Zweck der Ausstellung gefälschter Unterlagen in der Verkürzung der Bemessungsgrundlagen lag. Den Ausführungen ist der Wille zur Verschleierung des Ursprungslandes gemeinsam. Teilweise wird sogar dezidiert auf die "Quoten" Bezug genommen. Dies ist ein eindeutiger Hinweis auf die mengenmäßigen, außenhandelsrechtlichen Beschränkungen. Hingegen lassen sich den Ausführungen der Frau XX keinerlei Hinweise auf Präferenzursprungszeugnisse entnehmen. Die Ausführungen im Telefax vom 31. Jänner 1995 betreffend Abfertigungshindernisse deuten hingegen vielmehr auf außenhandelsrechtliche Aspekte hin, da ein fehlendes Präferenzursprungszeugnis kein Abfertigungshindernis darstellt. Darüber hinaus wurden anlässlich der Einfuhrabfertigungen zu den Fakten 1a, 1, 2, 11, 12, 13 und 21 keine Präferenzursprungszeugnisse vorgelegt, bei den Einfuhrabfertigungen zu Faktum 3 sowie teilweise auch zu Faktum 4 wären für Waren mit Ursprungsland China die selben Zollsätze zur Anwendung gelangt wie für Waren mit Ursprungsland JJ. Während die bei den Fakten 12 und 13 vorliegenden Rechnungen mit den tatsächlichen Kaufpreisen und den tatsächlichen Vertragspartnern des Rechtsgeschäftes (DD und die Firma CC) die Unterschrift von Frau XX tragen, enthalten die anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Rechnungen mit den verminderten Preisen keinen Hinweis darauf, dass diese von Frau XX ausgestellt wurden. Darüber hinaus hätte Frau XX keinen Vorteil gehabt; die Eingangsabgaben wurden weder von ihr noch von der DD getragen. Auch die Überlegung, Frau XX hätte allenfalls aufgrund der Ausstellung gefälschter Unterlagen eine Hinterziehung von Eingangsabgaben bewusst sein müssen, reicht für die Annahme eines Vorsatzes nicht aus (VwGH 26.01.1995, 93/16/0071). Ebenso wenig reicht die bloße Vorstellung, dass ein solcher Schaden eintreten könnte. Maßgeblich ist, ob Frau XX die Hinterziehung von Eingangsabgaben ernstlich für möglich gehalten hat und sich damit abgefunden hat, sie diese innerlich bejahend hingenommen hat. Diesbezügliche Anhaltspunkte lagen nicht vor.

Ebenso gemäß § 412 StPO eingestellt wurde das Verfahren gegen Herrn ZZ, einem Bediensteten der LL. Im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen war Herrn ZZ das Vorhandensein verschiedener Bill of Ladings bekannt. In der Stellungnahme vom 26. März 1999 erklärte er diesbezüglich, er habe damals angenommen, die Ausstellung von jeweils zwei Bill of Ladings habe der Neutralisierung der tatsächlichen Lieferanten gedient. Dies komme häufiger vor, um den Endempfängern die Lieferanten oder die Seefrachten nicht zu offenbaren. Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Hinterziehung von Eingangsabgaben lassen sich weder dieser Stellungnahme noch den

vorliegenden Unterlagen entnehmen. Ein vorsätzliches Verhalten anderer Personen ließen die Verwaltungsakten nicht erkennen.

Eine strafbare Handlung gemäß Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG lag somit mangels vorsätzlicher Hinterziehung von Eingangsabgaben nicht vor. Die Voraussetzungen für die längere Verjährungsfrist waren somit nicht gegeben. Es war somit die Verjährungsbestimmung gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK anzuwenden. Obwohl den Einwendungen der Bf. der Erfolg versagt war, durfte die Mitteilung der Zollschuld nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens nicht mehr erfolgen. Gemäß § 72 Abs. 1 ZollR-DG hat die buchmäßige Erfassung von Abgabenbeträgen, die nach Art. 221 Abs. 3 ZK nicht mehr an den Zollschuldner mitgeteilt werden dürfen, zu unterbleiben.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 4. Mai 2006