

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1, das weitere Senatsmitglied Richter R2 und die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 als weitere Mitglieder des Senates im Beisein der Schriftführerin Sf in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch V1, Adresse14, über die Beschwerde vom 16. Oktober 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Linz Wels vom 6. Oktober 2014 betreffend Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung, in der Sitzung am 14. Mai 2019 zu Recht erkannt:

Der Bescheid der belangten Behörde Zollamt Linz Wels vom 6. Oktober 2014, Zahl: xx, und die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde Zollamte Linz Wels vom 14. Jänner 2015, Zahl: ee, werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Für die Jahre 2011 und 2012 wurde durch das Zollamt Linz Wels (nachfolgend: Zollamt) bei der Bf, Adresse1, als nunmehrige Beschwerdeführerin (nachfolgend: Bf) eine Betriebsprüfung betreffend das Zollverfahren 42xx durchgeführt. Darüber wurde mit Verantwortlichen der Bf die Niederschrift vom 12. August 2014 aufgenommen. Die vertretene Bf hat sich dazu in ihrer Eingabe vom 5. September 2014 geäußert.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 2014 hat das Zollamt festgestellt, für die Bf sollen auf der Grundlage der bei ihr durchgeführten Betriebsprüfung Eingangsabgaben, namentlich Einfuhrumsatzsteuer (B00) im Betrag von € 1.856.795,81 betreffend 71 im Bescheid namentlich genannte Anmeldungen gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden sein.

Als Folge der Entstehung der genannten Eingangsabgabenschuld sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 137.733,34 auszumessen gewesen.

Die Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung seien nachträglich buchmäßig erfasst

(Art. 220 Abs. 1 ZK), der Bf mitgeteilt (Art. 221 ZK) und sei diese aufgefordert worden, den Gesamtbetrag von € 1.994.529,15 zu entrichten [Art. 222 Abs. 1 Buchstabe a) ZK].

In der Begründung des Bescheides wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei der durchgeführten Betriebsprüfung 71 Anmeldungen über die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen (nachfolgend: ig) Lieferungen/Verbringungen für die A, Adresse2 (nachfolgend: B), mit der UID-Nr. CZ\*\*\*\* überprüft worden.

In Feld 44 eines Teiles der Anmeldungen seien zusätzliche UID-Nrn angeführt worden; bei 20 Anmeldungen die UID-Nr. DEbb der C, Adresse3 (nachfolgend: D), bei 8 Anmeldungen die UID-Nr. DEcc der E, Adresse4 (nachfolgend: F) und bei 6 Anmeldungen die UID-Nr. GBdd der G, Adresse5 (nachfolgend: H).

Aus der Beantwortung der an die zuständigen Behörden gerichteten Amtshilfeersuchen soll sich ergeben haben, die Genannten hätten offensichtlich als Funktionsträger im Rahmen eines in Lieferketten organisierten Mehrwertsteuer- oder Karussellbetruges gehandelt, seien demnach an Warenumsätzen beteiligt gewesen, welche darauf angelegt gewesen seien, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Sie hätten Handlungen vorgenommen, die darauf zielten, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, hätten Handlungen unternommen, um die wahren Erwerber zu verschleiern und diesen oder Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. Solchen Lieferketten sei immanent, dass Rechnungen ausgestellt und auch Zahlungen dazu getätigt werden, um tatsächliche Liefer- und Zahlungswege zu verschleiern. Enden die Warenlieferungen nachweisbar an anderen Orten, als die Lieferkette vorgebe, dann seien die Zahlungen nicht auf die tatsächlich vorliegenden ig Liefergeschäfte abgestellt. Die von der Bf beigebrachten Nachweise seien den Lieferungen nicht zuordenbar, weshalb die Steuerfreiheit zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei.

In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde vom 16. Oktober 2014 beantragt die vertretene Bf, es möge der Bescheid aufgehoben werden. Sie verweist zur Begründung zunächst auf die Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 5. September 2014, um in der Folge ihre Beschwerde mit Eingabe vom 31. Oktober 2014 ergänzend zu begründen.

Mit Beschwerdevorentscheidung (nachfolgend: BVE) vom 14. Jänner 2015, Zahl: ee, hat das Zollamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 19. Februar 2015 beantragt der Geschäftsführer der Bf ua, es möge das Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG) durch alle Mitglieder des Senates über die Beschwerde entscheiden und den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufheben.

In dem als "Vorlageantrag zum BFG" bezeichneten, den Vorlageantrag ergänzenden Schriftsatz vom 23. Februar 2015, beantragt die steuerliche Vertretung der Bf, es möge das BFG über die Beschwerde entscheiden, den bekämpften Bescheid aufheben, eine mündliche

Verhandlung vor dem Einzelrichter anberaumen und die Kosten des Verfahrens dem Antragsgegner auferlegen.

In den Vorbemerkungen dieses Schriftsatzes und in den Ausführungen zum Sachverhalt erblickt die Bf, bei einer - so die Bf - an ihre Existenz gehenden Entscheidung, in der Art der Begründung einen Verstoß gegen die Begründungspflicht. Sie gewinne den Eindruck, das Zollamt habe ausgeklammert, was ihm nicht in sein Bild passe, anstatt sich mit den von ihr vorgetragenen Argumenten auseinander zu setzen. Mit welchem Grund das Zollamt diesen Betrag von ihr fordere, lasse sich weder dem Bescheid vom 6. Oktober 2014 noch der BVE vom 14. Jänner 2015 in einer Art entnehmen, die es ihr möglich machen würde, sich zum Unrechtsvorwurf einzulassen. Dies fange damit an, dass der 26 Seiten starke Bescheid weder in irgendeiner Form gegliedert noch darin eine schlüssige Darstellung des Sachverhaltes, auf dem die rechtlichen Schlussfolgerungen in der Regel beruhen, enthalten sei, sodass sich ihr die Frage stelle, ob der bekämpfte Erstbescheid wegen weitgehender Unbestimmtheit nicht als von Anfang an als unwirksam anzusehen sei.

Weitergehende Ausführungen zum Sachverhalt, zum Inhalt des Bescheides, zum Verhalten der Bf und des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien sowie Feststellungen zur B, zu den Bemühungen der Bf, den Sachverhalt aufzuklären und rechtliche Bewertungen sind im Wesentlichen weiterer Inhalt der als "Vorlageantrag zum BFG" bezeichneten Eingabe vom 23. Februar 2015.

Dieser Eingabe hat die Bf dort näher bezeichnete Anlagen angeschlossen bzw. in ihre auf eine Reihe näher bezeichneter Anlagen Bezug genommen.

Mit Eingabe vom 29. Mai 2018 äußert die Bf zunächst ihr Unverständnis dahingehend, dass sich das BFG noch immer nicht mit der Sache befasst habe, zumal der Vorlageantrag (gemeint wohl: Vorlageantrag zum BFG) auf den 23. Februar 2015 datiere, um danach die Begründung zum Vorlageantrag im Hinblick auf zwei vor dem EuGH zur ig Lieferung behängende Verfahren [namentlich auf die Verfahren zur Rs C-108/17 (I) und zur Rs C-531/17 (J) - nachfolgend: K] zu ergänzen.

Im Ergebnis sei - so die Bf weiter - im Steuersystem der ig Lieferung ausschließlich nachzuweisen, dass eine Nichtunionsware den Verzollungsmitgliedstaat in Richtung Mitgliedstaat der Bestimmung verlassen habe, was im Gegenstand unstreitig geschehen sei. Die Angabe des Empfängers in Feld 8 und in Feld 44 der Zollanmeldung sei rein formeller Natur, genauso wie die Angabe der UID-Nr. Allenfalls könne gefordert werden, dass der Anmelder Hinweise zur Feststellung des tatsächlichen Erwerbers gibt. Auch das sei im Gegenstand unstreitig geschehen. Der Verstoß gegen ein formelles Erfordernis der Identität - ausgenommen die Betrugsbekämpfungsklausel - führe nicht zum Verlust der Steuerbefreiung.

Am 12. Juli 2018 hat der Einzelrichter gemäß § 272 Abs. 2 BAO ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat verlangt.

Der EuGH hat in der Rechtssache I mit Urteil vom 20. Juni 2018 entschieden.

In der Eingabe vom 9. August 2018 bringt die Bf dem BFG einerseits ihre Sicht des Urteils des EuGH in dieser Rechtssache zur Kenntnis. Andererseits habe das deutsche BMF die Einfuhr in ihrem Sinne neu definiert.

Anlässlich eines Telefongespräches am 26. September 2018 erklärt der steuerliche Vertreter der Bf auf Nachfrage ua, dass es Sinn mache, auch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache K abzuwarten.

Der EuGH hat in dieser Rechtssache mit Urteil vom 20. Juni 2018 entschieden.

Der VwGH wiederum hat im fortgesetzten Verfahren mit Erkenntnis vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061-10, entschieden.

## **Erwägungsgründe**

### **Sachverhalt:**

Für die Jahre 2011 und 2012 wurde durch das Zollamt bei der Bf eine Betriebsprüfung (Nachschau) betreffend das Verfahren 42xx durchgeführt. Es wurden 71 Anmeldungen über die Steuerbefreiung bei ig Lieferungen/Verbringungen für die B überprüft.

In Feld 44 der überprüften Anmeldungen wurden teilweise zusätzliche UID-Nrn angeführt. Bei 20 Anmeldungen wurde die UID-Nr. der D, bei 8 Anmeldungen die UID-Nr. der F und bei 6 Anmeldungen die UID-Nr. der H angeführt.

Die überprüften Zollanmeldungen wurden in der Zeit vom 16. Oktober 2011 bis zum 4. Februar 2012 angenommen. Die Anmeldungen sind in der Niederschrift über die Betriebsprüfung chronologisch aufgelistet (Nummern 1 bis 71).

In allen Fällen hat die Bf, ein Speditionsunternehmen, unter Verwendung ihrer in Österreich erteilten Sonder-UID-Nr. ATUff als indirekte Vertreterin der B mit der tschechischen UID-Nr. CZ\*\*\*\* in 63 Fällen Kupferkathoden und in 8 Fällen Kupferabfälle bzw. Kupferschrott zur Überführung in den freien Verkehr mit anschließender ig Lieferung erklärt. Nach den von der Bf vorgelegten Unterlagen stammten diese Waren von diversen im Betriebsprüfungsbericht näher genannten in Serbien ansässigen Unternehmen.

In 23 Fällen wurden als Versender/Ausführer (Feld 2 der Anmeldungen) die im Betriebsprüfungsbericht (Punkt 3) genannten sechs in Serbien ansässigen Unternehmen erklärt.

In 46 Fällen wurde als Versender/Ausführer (Feld 2 der Anmeldungen) die in den USA ansässige L, Adresse6 (nachfolgend: L), mit Vorfakturen eines im Betriebsprüfungsbericht näher genannten in Serbien ansässigen Unternehmens erklärt. Diesbezüglich ist auf

die Recherchen der Bf in Serbien zu verweisen, wonach hinter der N (Brüder O), Adresse7, und der L die gleichen handelnden Personen stehen sollen.

In 2 Fällen wurde als Versender/Ausführer (Feld 2 der Anmeldungen) die in Dänemark ansässige P, Adresse8, mit Vorfakturen eines in Serbien ansässigen Unternehmen erklärt.

Die Warenbewegungen erfolgten von Serbien ausgehend (im Versandverfahren T1) nach Österreich. Die zollrechtliche Abwicklung erfolgte durch die Bf beim Zollamt Nickelsdorf im Verfahren 4200 unter Verwendung der Sonder-UID-Nr. der Bf durch Überführung der Waren in den freien Verkehr mit anschließender ig Lieferung.

Die Warenbewegung sollte

- in 37 Fällen bei der B (Empfänger laut Feld 8 der Anmeldungen),
  - in 20 Fällen bei der D (Empfänger laut Feld 44 der Anmeldungen),
  - in 8 Fällen bei der F (Empfänger laut 44 der Anmeldung) und
  - in 6 Fällen bei der H (Empfänger laut 44 der Anmeldung)
- enden.

Als Bestimmungsland (Feld 17 der Anmeldungen) wurden Tschechien, Deutschland oder Großbritannien angegeben.

### **Beweiswürdigung:**

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Würdigung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich für das BFG vor allem aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten zum behördlichen und zum gerichtlichen Abgabenverfahren bzw. aus den Eingaben der Bf und des Zollamtes, die dem BFG im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahren vorgelegt bzw. zur Kenntnis gebracht und auch dem Zollamt im Rahmen des Parteiengehörs im Wesentlichen zur Kenntnis gebracht wurden.

### **Gesetzliche Grundlagen:**

§ 278 Abs. 1 BAO:

*(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes*

*a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,*

*so kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die*

*Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.*

§ 20 BAO:

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

§ 115 Abs. 1 BAO:

*(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Ermittlungspflicht wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten eingeschränkt.*

§ 269 Abs. 1 und Abs. 2 BAO:

*(1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden eingeräumt sind. [...]*

*(2) Die Verwaltungsgerichte könne das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.*

### **Erwägungsgründe:**

*Zur Aufhebung und Zurückverweisung:*

Ist die Beschwerde des BFG weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, kann das BFG die Beschwerde nach § 278 Abs. 1 BAO mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger BVen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Gerichtes. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen.

Die in das Ermessen der Gerichtes gestellte Aufhebung und Zurückverweisung ist nach dem Gesetz aber erstens nur dann zulässig, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine

Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Die Aufhebung und Zurückverweisung ist zweitens unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Diese im Rahmen der sodann zu fällenden Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und auch die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

Für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde spricht zunächst der Umstand, dass es Sache des Zollamtes ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038).

Gegen eine Verfahrensergänzung durch das BFG spricht ferner der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktorische Rechtsbehelfsverfahren alle Beweisergebnisse erst der Bf und der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme wiederum vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für eine Aufhebung der Sache unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Dabei ist auch das nachvollziehbare Vorbringen der Bf im Vorlageantrages zum BFG zu bedenken. Die Bf erblickt - bei einer auch aus der Sicht des BFG an ihre Existenz gehenden Entscheidung - in der Art der Begründung der BVE und des Erstbescheides einen Verstoß gegen die Begründungspflicht.

Fehlt die Bescheidbegründung, ist der als entscheidungsrelevant beurteilte Sachverhalt nicht feststellbar. Eine fehlende Begründung ist deshalb ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO (vgl. dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur des VwGH und des UFS; diese Bestimmung war die Vorgängerbestimmung von § 278 Abs. 1 BAO).

Das weitere Vorbringen der Bf, es lasse sich der Grund, warum das Zollamt von ihr nachträglich Eingangsabgaben fordere, weder dem Bescheid vom 6. Oktober 2014 noch der BVE vom 14. Jänner 2015 in einer Art entnehmen, die es ihr möglich machen würde, sich zum Unrechtsvorwurf einzulassen, ist ebenso nachvollziehbar.

Der bekämpfte Bescheid ist tatsächlich weder in irgendeiner Form gegliedert noch ist darin eine Darstellung des Sachverhaltes "je Lieferung", auf dem in der Regel die rechtlichen Schlussfolgerungen der Behörde "je Lieferung" beruhen sollten, enthalten. Eine solche kompakte Darstellung des Sachverhaltes je Lieferung wurde auch nicht in der BVE in einem rechtlich geforderten Ausmaß nachgeholt.

Eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates wurde vom VwGH wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil dem aufgehobenen Bescheid eine zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung fehlte, sodass nicht zu erkennen war, von welchem Sachverhalt der unabhängige Finanzsenat ausgegangen ist (VwGH 28.2.2014, 2013/16/0052).

Der Bf steht bei einer Zurückverweisung außerdem neuerlich der volle Instanzenzug zu. Ihr könnte im Instanzenzug der Inhalt der Urteile des EuGH in den Rechtssachen I und K zugute kommen; hinsichtlich des letztgenannten Urteils auch noch der Inhalt der Entscheidung des VwGH im fortgesetzten Verfahren.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Im gegenständlichen Abgabenverfahren sind vom Zollamt nach Ansicht des BFG für eine sachgerechte Entscheidungsfindung unabdingbare wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen worden.

Erhebungen zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes sind vor allem in anderen Mitgliedstaaten erforderlich, die vom Zollamt rascher, effizienter und kostensparender durchgeführt werden können.

Die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Zollamt - und nicht durch das BFG selbst - ist im Interesse der Raschheit gelegen und auch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden. Würde das BFG die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse vom BFG immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten.

Gemäß § 269 Abs. 2 BAO kann das BFG das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche (weitere) Ermittlungsverfahren durch eine von ihm selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen. Es wird wegen des kontradiktorischen Verfahrens aber vielfach bedenklich sein, den Auftrag an jene Abgabenbehörde zu richten, deren Bescheid angefochten ist (vgl. dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 269, Tz 6). Das BFG müsste demzufolge alle noch erforderlichen Erhebungsschritte - in Wahrung der Unparteilichkeit - durch ein vom Zollamt unterschiedliches Zollamt oder durch ein Finanzamt durchführen lassen.

Primäre Aufgabe des BFG als Rechtsbehelfsbehörde ist vor allem die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und der rechtlichen Würdigung des Zollamtes als Vorinstanz.

Daher erscheint es auch zweckmäßig, dass die gegenständlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat und die Möglichkeit, im Wege der Rechtshilfe zu ermitteln verfügt, nachgeholt werden.

Es ist außerdem darauf hinzuweisen, dass Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung von Beschwerdeverfahren ist. Es ist nicht Aufgabe des BFG, anstatt seine Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den für eine Entscheidung wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen. Eine umfassende Erhebungspflicht ist für ein Gericht überschießend. Die Einrichtung von zwei Instanzen würde damit zur bloßen Formsache. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt (vgl. dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 5 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur des VwGH und des UFS).

Die aufhebende (die Sache an die Abgabenbehörde zurückverweisende) Entscheidung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 9 zu § 278 BAO).

Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sind, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, von Amts wegen zu ermitteln. Eine gleichmäßige Besteuerung wird durch die vollständige und wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes (der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse) als Grundlage für die Rechtsanwendung gewährleistet.

Die Bestimmung des § 278 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob - nach der Aufhebung - tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbeschlusses durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Entscheidend ist, dass die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus „objektiver Sicht“ zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde ist für die Anwendbarkeit des § 278 Abs. 1 BAO nicht erforderlich (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur sowie Fachliteratur).

Eine derartige Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in einer Beschwerde oder erstmals in einem Vorlageantrag oder in einem den Vorlageantrag ergänzenden Schriftstück (hier: Vorlageantrag zum BFG) wesentliche Umstände releviert werden und die Abgabenbehörde vor der Vorlage der Beschwerde keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, Tz 11 zu § 278 BAO und die dort zitierte Judikatur sowie Fachliteratur).

Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des für eine Entscheidung wesentlichen Sachverhaltes noch erhebliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom BFG.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es dem Bf nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem BFG noch weiter zu verzögern. Auch dem Umstand, dass durch eine Verfahrensverlagerung zum BFG der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden könnten, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu.

Weil sohin wesentliche Ermittlungen im Hinblick auf die tatsächlichen Verhältnisse fehlen und der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Sachverhalt deshalb nicht mit der für ein Abgabenverfahren notwendigen Sicherheit erwiesen ist, ist eine Entscheidungsreife noch nicht erreicht. Weil von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, hat das BFG im Rahmen des ihm zustehenden Ermessens beschlossen, den strittigen Bescheid und die dazu ergangene BVE gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurück zu verweisen.

*Zu den bisherigen Feststellungen und Erwägungen des Zollamtes:*

Das Zollamt geht bei seinen Überlegungen und Erwägungen, dass es sich bei den in den Anmeldungen erklärten Lieferungen um Scheinlieferungen und erklärte Scheingeschäfte handeln soll, vom Inhalt des Betriebsprüfungsberichtes und ergänzend von den im Wege der Rechtshilfe erhobenen Ergebnissen und den ihm von der Bf vorgelegten Unterlagen und Stellungnahmen aus. Wie dies aus den vorliegenden und vorgelegten Unterlagen ersichtlich sei, seien die genannten Empfänger nicht die tatsächlichen Empfänger der Lieferungen gewesen.

Der Nachweis für ordnungsgemäß erklärte ig-Lieferungen habe in keinem einzigen Fall geführt werden können, auch wenn die Bf allgemein eine ungenügende Ermittlung des Sachverhaltes, eine nicht ausreichende Beweiswürdigung behaupte; ferner, dass nur die B zur Bezahlung der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden könne, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit zu beachten sei, da die bei der Abfertigung vorgelegten Nachweise dem Art. 6 Abs. 3 UStG und der VO Nr. 401/81 entsprächen und vom Abfertigungszollamt als nicht verdächtig anerkannt worden wären. Es sei kein Schaden für den Fiskus entstanden, da alle Sendungen in einen anderen Mitgliedstaat und nicht in den österreichischen Wirtschaftskreislauf verbracht worden wären, dass daher Unregelmäßigkeiten von der Finanzverwaltung aufzuklären seien, die Bf die zugrunde liegenden Geschäftsabläufe nicht kennen müsse, es unbestreitbar sei, dass die B wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet habe

und die Kupferwaren über Österreich weiter befördert worden seien, dass Erwerber nicht durch die Zollanmeldung festgelegt sein müssten, weil es genüge, dass die Waren an irgendeinen steuerpflichtigen Erwerber gelangt seien. Ob und an wen sie durch die B weiterverkauft worden seien, spiele keine Rolle. Die Bf sei kein Steuerschuldner, weil nur der einer wäre, der den Gegenstand zur Ausführung einer ig Verbringung verwende. Eine Steuerbefreiung könne für die Bf nicht nachträglich entfallen, weil das Zollamt an die Entscheidung der Zollstelle Nickeldorf gebunden sei. Das Versagen der Steuerfreiheit sei ausschließlich auf Dokumente gegründet, die bei Abfertigung bereits zur Verfügung gestanden seien und daher unzulässig. Dies widerspräche dem Rechtsgrundsatz der ordentlichen Verwaltung im Unionsrecht. Es bestünde für die Bf Anspruch auf Vertrauensschutz mit unmittelbarer Wirkung auch im Mitgliedstaat.

Bei allen 71 Anmeldungen sei die Bf für die B mit ihre Sonder-UID-Nr. als Anmelder und indirekter Vertreter aufgetreten. Die bei der Überprüfung der Anmeldungen durch die Betriebsprüfung von der Bf vorgelegten Nachweise und die getroffenen Feststellungen seien in der Niederschrift vom 12. August 2014 und im Abgabenbescheid vom 6. Oktober 2014 enthalten. Darin seien auch der Sachverhalt und die Ausführungen zur Stellungnahme vom 5. September 2014 beinhaltet.

In einer Gesamtbetrachtung aller vorgelegten Nachweise, der im Abgabenbescheid und in der BVE getroffenen Feststellungen sowie auf Grund der Mitteilungen der deutschen, englischen, tschechischen und serbischen Finanzverwaltung sei festgestellt worden, dass neben den als Verbringungsnachweise [Nr. 3067 (Anmeldungen 1-18), Nr. 3077 (Anmeldungen 9 bis 28) und Nr. 3100 (Anmeldungen 29 bis 31 und 36 bis 39)] bezeichneten Schriftstücken auch von Q, Adresse9, übermittelte Frachtbrieffkopien für den Warenempfang in Tschechien vorliegen.

Diese Lieferungen würden aber in den Transportabrechnungen der Q als an deutsche Orte (zB. R) erbracht aufscheinen.

Gemäß den übermittelten Bestätigungen der S, Adresse10 (nachfolgend: T), für den Wareneingang scheinen die Waren dort und nicht in Tschechien angeliefert worden zu sein. Im vorgelegten e-Mail-Verkehr werde die U, Adresse11 (nachfolgend: V) in mehreren Fällen als Rechnungsteller vermutet, da diese in mehreren Fällen im Feld 13 der CMR-Frachtbriege aufscheine. Dies sei aber von der T nach den vorgelegten Unterlagen nicht bestätigt worden, da es sich laut Auskunft von T um Kundenbestellungen gehandelt habe. In den zu den Anmeldungen vorgelegten Rechnungen scheine die T nicht auf. Die D, F und H, welche in den Feldern 44 unter Code „5EBV“ der betroffenen Anmeldungen als Warenempfänger eingetragen seien, wären auf Grund der Amtshilfeergebnisse nicht Warenempfänger der ig Lieferungen gewesen. Die dazu vorgelegten Rechnungen würden daher Liefergeschäfte betreffen, die den tatsächlichen Umständen nicht entsprechen können. Wie es zu den Bestätigungen in den Frachtpapieren gekommen sein konnte, sei unklar. Die Herkunft dieser vorgelegten Frachtpapiere sei nicht erwiesen. Die D, welche in den Feldern 44 der betroffenen

20 Anmeldungen als Warenempfänger eingetragen sei, habe nur in 8 Fällen die Warenübernahme bestätigt, in den 12 übrigen Fällen würden Bestätigungen über die Warenübernahme der

W, Adresse12 (nachfolgend: X), T und F aufscheinen. Die X habe mit Schreiben vom 22. Jänner 2014 bestätigt, dass in 8 Fällen der Warenübernahme die V Geschäftspartner gewesen sei und deren Rechnung inklusive 19% deutscher Mehrwertsteuer bezahlt habe. Es können daher keine ig Lieferung als Grundlage für die Rechnungserstellung vorgelegen sein. Dies beweise nicht die in den Anmeldungen erklärten ig Lieferungen. Die F, welche in den Feldern 44 der betroffenen 8 Anmeldungen als Warenempfänger eingetragen sei, habe nur in einem Fall die Warenübernahme bestätigt, in den übrigen Fällen würden Bestätigungen der T, die Ware übernommen zu haben, aufscheinen. In den zu den Anmeldungen vorgelegten Rechnungen scheine die T nicht auf. Bei der H, welche in den Feldern 44 der betroffenen 6 Anmeldungen als Warenempfänger eingetragen sei, scheine in den Warenübernahmebestätigungen die Y, Adresse13, auf. In den zu den Anmeldungen vorgelegten Rechnungen scheine die Y aber nicht auf, zumal gemäß dem als Verbringungsnachweis Nr. 3156 (Anmeldungen Nummern 46 und 47) bezeichnetem Schriftstück auch Übernahmebestätigungen auf den Frachtbriefen der Y vorliegen würden. In den Anmeldungen scheine die Y nicht auf. Eine Verbindung zwischen der B und der Y sei aus den vorgelegten Rechnungen nicht ersichtlich.

In den Geschäftsunterlagen der B seien CMR-Frachtbriefe von B an die Z vorgefunden worden (Anmeldungen 1 bis 4, 8 und 9 und 21), bei denen kein Datum aufscheine, die aber in Feld 22 mit Stempelabdruck der B und Unterschrift „Aa“ versehen seien. Die Unterschrift sei Ba auf Grund der Unterschriftenausführung nicht zuordenbar. Dazu würden auch Transportabrechnungen von Q für die Transporte nach R vorliegen, die einen abweichenden Sachverhalt ergeben.

Die B, D, F und H hätten gemeinsam, dass sie jeweils nur aus einem Geschäftsführer ohne Personal bestehen oder bestanden haben, die Geschäftsadressen jeweils nur Wohnadressen - wie für derartige Geschäfte üblich (Handel mit Kupferkathoden in großem Stil) - seien, keine entsprechenden Internetauftritte und/oder e-Mail-Adressen und/oder Telefon- bzw. FAX-Anschlüsse vorhanden seien bzw. gewesen wären und über diese für die angefragten Zeiträume Scheingeschäfte durchgeführt worden wären, für die angefragten Zeiträume keine Unternehmertätigkeiten durchgeführt, keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermittelt wurden, sodass die ig Erwerbe nicht erklärt worden seien und daher vorerst auch nicht erwerbsbesteuert wurden.

Zusätzlich sei festgestellt worden, dass sowohl bei der D als auch bei der F laut Mitteilung der deutschen Finanzverwaltung alle nach außen hin gerichteten Handlungen als Scheinhandlungen zu qualifizieren wären und keine wirtschaftlichen Betätigungen stattfanden, dass es sich laut Mitteilung der englischen Finanzverwaltung bei der H um einen „Missing Trader“ (also um kein Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne) handelte,

dass laut Mitteilung der tschechischen Finanzverwaltung die B in eine Betrugschette involviert sei.

Dazu sei vom Zollamt ferner festgestellt worden, dass die Voraussetzungen der Anmeldung mit steuerbefreienden ig Lieferungen im Zeitpunkt der Anmeldungen mangels ausreichender Nachweisführung der Voraussetzung und auf Grund der durchgeführten Amtshilfeersuchen nicht als gegeben anzusehen waren und dass daher die Begünstigungen der Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorlagen.

Die Voraussetzungen der Anmeldung als steuerbefreiende ig Lieferungen im Zeitpunkt der Anmeldung seine mangels ausreichender Nachweisführung der Voraussetzungen und den durchgeführten Amtshilfeersuchen daher zu Recht als nicht gegeben anzusehen, sodass die Begünstigung der Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliege.

Sind die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit jedoch nicht gegeben, entstehe für die Lieferung bei Anmeldung zum freien Verkehr (Einfuhr) eine Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 201 Abs. 1 lit. a ZK. Die Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld sei nach Art. 201 Abs. 2 ZK im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung entstanden.

Stelle sich im Nachhinein heraus, dass die Steuerfreiheit zu Unrecht beantragt und daher der gesetzlich geschuldete Einfuhrumsatzsteuerbetrag nicht oder zu niedrig buchmäßig erfasst wurde, sei der zunächst unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuerbetrag nachträglich buchmäßig zu erfassen (Art. 220 Abs. 1 ZK).

Nach Art. 201 Abs. 3 ZK seien Zollschuldner der Anmelder und die B, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wurde. Nach Art. 213 ZK seien in Fällen, in denen es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner gebe, diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

#### *Zu den unterlassenen wesentlichen Ermittlungen:*

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände gemäß Abs. 3 leg. cit. auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Nach § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Befreiung der ig Lieferung/Verbringung einer Ware gemäß Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL im Wesentlichen dann anwendbar, wenn

- 1) die Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder [...] bewirkt wird,
- 2) das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Erwerber übertragen worden ist,
- 3) der Verkäufer nachweist, dass die Ware in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und

4) die Ware aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.

Die Bf nimmt vor allem den Inhalt der Urteile des EuGH in den Rechtssachen I und K für sich in Anspruch.

Aus dem erstgenannten Urteile ergibt sich für den Gegenstand im Wesentlichen, dass ein Auseinanderfallen von tatsächlichem und angemeldetem Letzterwerber grundsätzlich nicht schädlich sein soll. Die Befreiung bei der Einfuhr darf nicht allein deshalb abgelehnt werden, weil die Waren an einen anderen Erwerber als den, dessen UID-Nr. zum Zeitpunkt der Einfuhr abgegeben wurde, geliefert wurden, sofern dargetan wird, dass auf die Einfuhr tatsächlich eine ig Lieferung/Verbringung folgt, die die in Art. 138 Abs. 1 der MwStSystRL vorgesehen materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt, und dass der Importeur die zuständige Behörde immer ordnungsgemäß über Änderungen der Identität der Erwerber informiert hat (Rz 61).

Aus dem oben zweitgenannten Urteil ergibt sich für den Gegenstand im Wesentlichen, dass Einfuhr und ig Lieferung/Verbringung zwei verschiedene Umsätze sind, die getrennt voneinander zu beurteilen sind (Rz 38). Eine unbedingte Steuerschuldnerschaft des Importeurs lässt sich nicht mehr aufrechterhalten (Rz 42), wobei erstaunlich ist, dass der EuGH den Spediteur als „Importeur“ bezeichnet. Im Hinblick auf den Tatbestand der Steuerschuld zielt der EuGH auf Art. 201 ZK ab (Rz 43).

Das Zollamt geht im bekämpften Bescheid davon aus, es soll sich aus der Beantwortung des an die zuständige Behörden in Tschechien gerichteten Amtshilfeersuchens ergeben haben, B habe offensichtlich als Funktionsträger im Rahmen eines in Lieferketten organisierten Mehrwertsteuerbetruges gehandelt.

Im Bericht vom 5. März 2014, der auf Grundlage der VO 413/98 ergangen ist, haben die zuständigen tschechischen Behörden zur B im Wesentlichen berichtet, diese als Steuerzahlerin sei erst seit Oktober 2012 nicht mehr erreichbar gewesen. B sei eine virtuelle Adresse und in eine Betrugschette involviert. Die letzte Steuererklärung sei für den Zeitraum August 2012 übermittelt worden. Für den Zeitraum Oktober 2011 bis Februar 2012 hingegen habe B ig Lieferungen in den Umsatzsteuererklärungen, insbesondere aus den USA und Serbien, erklärt. Sie habe ua auf Ba lautende Sparkonten und auch Konten für Abrechnungen und Zahlungen verfügt.

Um diesbezügliche Fragen und Zweifel aufzuklären, sei eine Steuerprüfung für den Zeitraum April 2011 bis Jänner 2012 beabsichtigt. B soll keine Lagermöglichkeiten gehabt haben.

Im Bericht vom 3. Juni 2014 haben die zuständigen tschechischen Behörden auf eine Nachfrage durch das Zollamt unter anderem ergänzend berichtet, B habe im Zeitraum vom 16. Oktober 2011 bis zum 4. Februar 2012 existiert und sei noch im Firmenbuch registriert.

Der Steuerprüfer habe nicht genügend Informationen über die B um bestätigen zu können, dass sie betrügerisch wäre. Die Geschäftstätigkeit der B sei der Handel und Verkauf von Kupferkathoden gewesen. Deren Erwerbe seien in den Steuerklärungen erklärt worden. Der Steuerprüfer habe nur Unterlagen betreffend den Zeitraum viertes Quartal 2011 bis Monat Jänner 2012 erhalten.

Die seitens des Zollamtes getroffene Feststellung, B sei ein Funktionsträger im Rahmen eines in Lieferketten organisierten Mehrwertsteuerbetruges gewesen, entspricht daher in dieser Form nicht dem Ermittlungsergebnis. Die tschechischen Behörden haben zur B "mit dem Hinweis auf offene Fragen und Zweifel" berichtet und außerdem angemerkt, es werde eine Steuerprüfung für den Zeitraum April 2011 bis Jänner 2012 durchgeführt. Dass B keine Lagermöglichkeiten gehabt haben soll, entspricht so auch nicht der Aktenlage.

Weil sich aus dem oben zweitgenannten Urteil für den Gegenstand im Wesentlichen ergibt, dass Einfuhr und ig Lieferung/Verbringung zwei verschiedene Umsätze sind, die getrennt voneinander zu beurteilen sind, wäre es zunächst erforderlich, im Wege der Amtshilfe mit Tschechien zu ermitteln, ob sich die Vermutungen, B sei in eine Betrugs-kette verwickelt gewesen, bestätigt haben, um möglicherweise das gegenteilige Vorbringen der Bf in der Begründung zum Vorlageantrag zum BFG entkräften zu können. Die Bf hat dort vorgetragen, B sei kein virtuelles Unternehmen gewesen, sondern habe reale Zahlungen im siebenstelligen Bereich auf die von ihr geschlossenen Kaufverträge mit in der Begründung zur Beschwerde näher genannten Unternehmen - darunter die L - auf Verzollungsfakturen geleistet (Punkt 5. der Begründung des Vorlageantrages zum BFG). Es sollte in Erfahrung gebracht werden, mit welchem Ergebnis die Steuerprüfung bei der B im Hinblick auf den Zeitraum April 2011 bis Jänner 2012 geendet hat.

In der Begründung zum Vorlageantrag zum BFG bringt die Bf vor, es sei die Erwerbsteuer für die fraglichen Einfuhren bezahlt worden.

Bisher wurde behördlich aber noch nicht festgestellt, ob bzw. dass und durch wen bzw. in welcher Größenordnung die Erwerbsteuer für die fraglichen Einfuhren tatsächlich bezahlt worden ist.

Im fortgesetzten Verfahren zur Rechtssache K hat der VwGH entschieden, das BFG habe nicht festgestellt, dass die jeweiligen Empfänger am Ende der Beförderung im anderen Mitgliedstaat die im Zeitpunkt der Einfuhr gegebene Verfügungsmacht nicht mehr gehabt hätten.

Auf den Gegenstand bezogen ist daher zu prüfen, ob die jeweiligen Empfänger am Ende der Beförderung (die Warenbewegung erfolgte im Gegenstand - zumindest in den Fällen der Beförderung nach Deutschland - nach Lage der Akten direkt von Serbien an diese Empfänger) schon im Zeitpunkt der Anmeldung und auch am Ende der Beförderung Verfügungsmacht

gehabt haben. Bisher ist in keinem einzigen Fall der nach dem Umsatzsteuerrecht relevante Übergang der Gewahrsame an die Enderwerber geklärt.

Aus der Sicht des Urteils des EuGH in der Rechtssache I können Waren an einen anderen Erwerber als den, dessen UID-Nr. zum Zeitpunkt der Einfuhr abgegeben wurde, geliefert werden. Es muss aber dargetan werden, dass auf die Einfuhr tatsächlich eine ig Lieferung/Verbringung folgt, die die in Art. 138 Abs. 1 der MwStSystRL vorgesehen materiellen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt, und dass der Importeur die zuständige Behörde immer ordnungsgemäß über Änderungen der Identität der Erwerber informiert hat.

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO hat das BFG die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Die Bf hat zumindest gegenüber dem BFG im Rechtszug dargetan, welche Unternehmen die Waren letztendlich erworben haben. Damit hat die Bf die zuständige Behörde in der Mehrzahl der fraglichen Anmeldungen ordnungsgemäß über Änderungen der Identität der Erwerber informiert.

Amtliche Feststellungen darüber, ob bzw. dass bereits bei Transportbeginn in Serbien bzw. in jedem Fall spätestens bei der zollrechtlichen Abwicklung durch die Bf beim Zollamt Nickelsdorf im Verfahren 4200 unter Verwendung der Sonder-UID-Nr. der Bf durch Überführung der Waren in den freien Verkehr mit anschließender ig Lieferung - möglicherweise in der Form von Reihengeschäften - feststand, dass das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf die Enderwerber der Waren,

- an die T,
- an die X bzw.
- an die Y

im umsatzsteuerlichen Sinn übertragen worden sind, fehlen bisher zur Gänze.

An dieser Stelle darf darauf verwiesen werden, dass sich die Bf in der Begründung des Vorlageantrages zum BFG zu den Lieferwegen und zur Unmittelbarkeit der Lieferungen (nach Deutschland) ergänzende Vorträge vorbehalten hat.

Im Wege der Amtshilfe mit Serbien hat sich bisher ergeben, dass die Q in einem Großteil der Fälle beteiligter Spediteur war und gemäß den erhobenen Frachtrechnungen Warenbeförderungen von Serbien nach R (D) verrechnet hat.

Der Bf sollte so auch noch die Möglichkeit offen stehen, vorzutragen, wie in jedem einzelnen Fall das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, von den in Serbien ansässigen Unternehmen auf den jeweiligen (von der Bf erforschten) Enderwerber übertragen worden ist.

Die Bf hat in Serbien Recherchen durchgeführt und will dabei festgestellt haben,

- dass hinter der N und der L die gleichen handelnden Personen stehen; dass Ca Direktor der

N und der L (gewesen) sein soll;

- dass Ca Verträge nur mit dem fest in das Geschäft der B eingebunden Ba abgeschlossen haben soll;
- dass Ba gegenüber der N / L die Frachtbedingungen bestimmt haben soll;
- dass die L die Kathoden von der Da bestellt haben soll;
- dass ein Erwerb durch die N in Serbien als Inlandsverkauf eine Umsatzsteuerpflicht ausgelöst hätte;
- dass Vorauszahlungen an die L mit einem Konto in Zypern teilweise direkt von der V geflossen sein sollen.

Außerdem soll die B in der Zeit vom 10. Februar 2012 bis zum 4. April 2012 Waren mit Verfahrenscode 4000 angemeldet haben. Sachbearbeiter für die B sei in diesen Fällen Ea, Steuerberater, gewesen (siehe e-Mail vom 16. März 2015).

Aus der Anlage K1 zur Eingabe der Bf vom 5. September 2014 ergibt sich Ca als Kontaktperson betreffend die L. Danach soll die B den Auftrag für Bestellungen an die L erteilt haben. Die Ware sei im Voraus zu 100% von der B bezahlt worden.

Die Anlage K2 soll der Kontrakt 091/2011 zwischen L und der B über die Lieferung von 1000 to Kupferkathoden über den Verlauf eines Jahres sein.

Der Anlage K5 könnten reale Zahlungen auf Verpflichtungsgeschäfte entnommen werden.

L soll in allen Fällen bei der Da Kupferkathoden bestellt und per Vorkasse bezahlt haben, nachdem B ihrerseits die Ware bei L bestellt und per Vorkasse bezahlt haben soll.

Zu den Vorauszahlungen sollte der als Zeuge am 1. April 2015 befragte Fa, CEO der Ga sowie Geschäftsführer der V, ergänzend zu dessen zeugenschaftlichen Ausführungen vom 1. April 2015 befragt werden und sollten die Ergebnisse der Befragungen ebenfalls in die Neubewertung einfließen.

Bei den in Serbien ansässigen Verkäufern (Seite 6 Betriebsprüfungsbericht) der Waren könnte im Wege der Amtshilfe in Erfahrung gebracht werden, an wen sie wann das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen haben. Insbesondere sollte dabei das Augenmerk darauf gerichtet sein, zu ergründen, ob möglicherweise in einem Reihengeschäft an die von den der Bf genannten tatsächlichen Enderwerber der Waren das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist.

Ca sollte zunächst zu seinen Funktionen bei der N bzw. der L befragt werden. Danach sollte er in den die N betreffenden Fällen gefragt werden, an wen diese wann das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen hat. Ca und Ha, per Adresse N, die bei N / L mit der Abwicklung der Frachtgeschäfte beauftragt war, sollten schließlich noch zu den Erhebungen der Bf in Serbien befragt werden.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die Bf die B indirekt vertreten hat. Dieser Umstand wäre bei der Mitwirkungspflicht der Bf bei Auslandssachverhalten entsprechend zu berücksichtigen.

Eine Behörde trägt die Feststellungslast insbesondere dahingehend, Vorbringen auf ihren Wahrheitsgehalt hin zu untersuchen. Weil die Erforschung der materiellen Wahrheit, die Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geboten ist, § 115 Abs. 3 BAO jede Absage an einseitig fiskalische Vorgangsweisen betont, gilt die Verpflichtung, Nachforschungen "zum Nachteil und zu Gunsten" einer Partei zu betreiben (vgl. dazu auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 115, Tz 22 ff).

Einem Ersuchen des Zollamtes folgend hat das Finanzministerium der Republik Serbien mit Schreiben vom 11. Juli 2014 Rechnungen der Q an die L, an die N., an die Ja und an die Ka vorgelegt. Aus diesen ergibt sich ein Warentransport direkt nach R (D). Zumindest in diesen Fällen könnten die Waren im Auftrag der genannten Unternehmen direkt an die T in R gegangen sein und diesbezüglich das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen auf den Erwerber noch vor der Inanspruchnahme des Verfahrens 4200 übertragen worden sein.

La, für den Werkseinkauf bei der T verantwortlich, hat in e-Mails aus September 2014 den Eingang von Waren zu den in den e-Mails namentlich genannten CMR-Frachtbriefen bestätigt. La sollte im Wege der Rechtshilfe den Eingang der in den e-Mails genannten Waren bestätigen. Die entsprechenden Nachweise sollten eingefordert werden. Darüber hinaus sollte die T auch darlegen können, wann, wie und von wem ihr als Enderwerber das Recht, wie eine Eigentümer über die Gegenstände zu verfügen, übertragen worden ist. Dass die T als Erwerber ein Unternehmer ist, sollte sodann im Wege der Rechtshilfe förmlich bestätigt werden. Sollte die T die Waren tatsächlich erworben haben, wäre der Nachweis darüber, dass die Waren in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden sind und damit den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, wohl nicht mehr fraglich. Je Lieferung sollte jedoch ein einheitlicher Transportvorgang vorliegen.

Sowohl Ma als auch Na von der X bestätigen, Waren in 8 Geschäftsfällen erhalten und verarbeitet zu haben (Anlage K8 zu Schriftsatz vom 5. September 2014). Geschäftspartner soll in diesen Fällen die V gewesen sein. Im Wege der Rechtshilfe sollte der Eingang der Waren von der X bestätigt und sollten die entsprechenden Nachweise eingefordert werden. Darüber hinaus sollte die X darlegen können, wann, wie und von wem ihr als Enderwerber das Recht, wie eine Eigentümer über die Waren zu verfügen, übertragen worden ist. Dass die X als Erwerber ein Unternehmer ist, sollte sodann im Wege der Rechtshilfe förmlich bestätigt werden. Sollte die X die Waren tatsächlich erworben haben, wäre der Nachweis darüber, dass die Waren in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden sind und damit

den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, wohl nicht mehr fraglich. Je Lieferung sollte jedoch ein einheitlicher Transportvorgang vorliegen.

Nach den Angaben der Bf im Schriftsatz vom 5. September 2014 soll die Y den Erhalt von Waren in 8 Fällen auf den dem Zollamt vorgelegten Original-CMR bestätigt haben. Verantwortliche der Y sollten im Wege der Rechtshilfe den Eingang der Waren bestätigen. Die entsprechenden Nachweise sollten eingesehen werden. Darüber hinaus sollte die Y darlegen können, wann, wie und von wem ihr als Enderwerber das Recht, wie eine Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist. Ob bzw. dass die Y als Erwerber ein Unternehmer ist, sollte sodann im Wege der Rechtshilfe förmlich bestätigt werden.

Sollte Y die Waren tatsächlich erworben haben, wäre der Nachweis darüber, dass die Waren in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden sind und damit den Liefermitgliedstaat physisch verlassen haben, wohl nicht mehr fraglich. Je Lieferung sollte jedoch ein einheitlicher Transportvorgang vorliegen.

In diesem Zusammenhang darf auf den Bericht vom 5. März 2014, der auf Grundlage der VO 413/98 ergangen ist, verwiesen werden. Aus diesem ergibt sich, dass gemäß den CMR bei Lieferungen der L der ursprüngliche Lieferant festgestellt werden konnte, nämlich (im Auftrag von L) das Unternehmen Da, Bor, Serbien. Die bestätigten Endempfänger sind danach vor allem die X, die T und die Y.

In der Begründung zum Vorlageantrag zum BFG bringt die Bf außerdem noch vor, die Ermittlungsergebnisse der ausländischen Finanzbehörden betreffend die D, die F und die H könnten nur für 34 Anmeldung eine Rolle spielen, nicht aber für die weiteren 37 Anmeldungen. Eine unterschiedslose Bewertung aller Anmeldungen sei sohin unzulässig (Punkt 5. des Vorlageantrages zum BFG). Auch mit diesem Vorbringen sollte sich das Zollamt auseinander setzen.

Aufgrund des Fehlens von wesentlichen Sachverhaltsermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO und wegen des Fehlens der damit verbundenen Beweisaufnahmen im Sinne des § 183 Abs. 1 BAO kann vom BFG nicht beurteilt werden, ob eine Steuerschuld für die Bf überhaupt entstanden ist.

Ist der für die Entscheidung über eine Beschwerde wesentliche Sachverhalt nicht in einem gesetzlich geforderten Ausmaß erhoben worden, so ist eine Entscheidungsreife noch nicht erreicht.

#### *Zu den Kosten des Verfahrens:*

Im Vorlageantrag zum BFG beantragt die steuerliche Vertretung der Bf unter anderem, es möge das BFG dem Antragsgegner die Kosten des Verfahrens auferlegen.

Dazu ist auf § 313 BAO hinzuweisen, wonach die Parteien die ihnen im Abgabungsverfahren und im Beschwerdeverfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten haben.

*Zum Antrag eine mündliche Verhandlung durchzuführen:*

Im Vorlageantrag zum BFG, in dem den Vorlageantrag vom 19. Februar 2015 ergänzenden Schriftsatz vom 23. Februar 2015, beantragt die steuerliche Vertretung der Bf unter anderem, es möge das BFG über die Beschwerde entscheiden, den bekämpften Bescheid aufheben, eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter anberaumen und die Kosten des Verfahrens dem Antragsgegner auferlegen.

Das BFG darf von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 in Verbindung mit Abs. 5 BAO in Übung von Ermessen absehen, wenn - wie im Gegenstand geschehen - eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (vgl. dazu VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087). Ein Rechtsanspruch auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt jedoch einen rechtzeitigen Antrag des Bf voraus; erst dann ist Übung von Ermessen möglich.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben bzw. Anträge in einer Eingabe, die eine fehlende Begründung nachreicht, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (st RSpr, zB VwGH vom 27.2.2014, 2009/15/0212; vgl dazu auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 274, Tz 3f).

Gegen den Bescheid des Zollamtes vom 6. Oktober 2014 wurde mit Eingabe vom 16. Oktober 2014 Beschwerde erhoben. Einziger Antrag in der Beschwerde war, den Bescheid aufzuheben. Mit Eingabe vom 31. Oktober 2014 wurde die Beschwerde ergänzend begründet. Gegen die BVE richtet sich der in offener Frist von der durch deren Geschäftsführer vertretene Bf gerichtete Vorlageantrag vom 19. Februar 2015. In diesem wurde neben anderen Anträgen auch eine Entscheidung über die Beschwerde durch alle Mitglieder des Senates des BFG beantragt und angekündigt, einschlägige Anträge würden von der anwaltlichen Vertretung nachgereicht werden. Eine mündliche Verhandlung wurde hingegen nicht beantragt. Erst in dem den Vorlageantrag ergänzenden und begründenden Anbringen vom 23. Februar 2015 wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter beantragt.

Damit wurde kein Recht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründet, jedenfalls aber der Antrag im Vorlageantrag vom 19. Februar 2015 auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

**Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des BFG eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage nicht einheitlich beantwortet wird.

Der für die Entscheidung über eine Beschwerde wesentliche Sachverhalt ist noch nicht in einem gesetzlich geforderten Ausmaß erhoben worden, eine Entscheidungsreife noch nicht erreicht, eine Rechtsfrage nicht gegeben.

Die Formalerledigung der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde hat grundsätzlich Eingang in die höchstgerichtliche Judikatur gefunden (zB VwGH vom 26.4.2005, 2004/14/0059, oder VwGH vom 28.6.2007, 2006/16/0220, oder VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087). Die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Ermessensbestimmung ist nicht als uneinheitlich zu bezeichnen.

Die vorliegende Entscheidung des BFG berücksichtigt das restriktive Verständnis der Überlegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen als Formalerledigung.

Die Revision ist somit im gegenständlichen Fall nicht zulässig.

Graz, am 15. Mai 2019