

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bfin, Adr, vertreten durch V., Adr1, über die als Beschwerden geltenden Berufungen vom 24.2.2012 gegen die Bescheide des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 23.1.2012, Zahl ****1****/02/2011, betreffend Abweisung der Anträge auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 236 ZK und Art. 239 ZK und betreffend Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG, Zahl ****1****/01/2011, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Abweisung der Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer und der Abgabenerhöhung nach Art. 236 ZK wird als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend Abweisung der Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer und der Abgabenerhöhung nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG wird als unbegründet abgewiesen.
3. Der Bescheid vom 23. Jänner 2012, Zahl ****1****/01/2011, betreffend die Mitteilung der buchmäßig erfassten Abgabenerhöhung wird dahingehend abgeändert, dass die Abgabenerhöhung insgesamt € 2.004,38 beträgt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Neuberechnung ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil des Spruches bildet.

Gegenüberstellung:

Abgabenerhöhung (ZN)

Bisher:

€ 2.953,83

Neu: € 2.004,38

Gutschrift: € 949,45

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit dem als "*Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK*" bezeichneten Bescheid vom 31. Mai 2011, Zahl ****1****/2011, teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Beschwerdeführerin zur Zollanmeldung CRN ***** die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von Euro 43.888,00 und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 193,67 fest, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliegen würden.

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2011 beantragte die Beschwerdeführerin die Erstattung der mit dem oben angeführten Bescheid mitgeteilten Einfuhrumsatzsteuer einschließlich der Abgabenerhöhung nach Art. 236 ZK und nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG.

Zur Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 236 ZK wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Behauptung der Abgabenbehörde, dass Betrug in Form eines Karussells vorliege, nicht nachvollziehbar dargelegt worden sei, die Beschwerdeführerin alle ihr gesetzlich obliegenden Pflichten eingehalten habe und ihr damit jedenfalls Gutgläubenschutz zukomme. Das Zollamt berufe sich zu Unrecht auf § 71a ZollR-DG

Hinsichtlich des Antrages auf Erstattung nach Art. 239 ZK wurde ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht mit offensichtlicher (grober) Fahrlässigkeit gehandelt habe und im Falle des tatsächlichen Vorliegens eines Umsatzsteuerkarussells sie sich und auch keiner ihrer Mitarbeiter daran beteiligt habe. Es liege jedenfalls eine unbillige Härte vor. Wenn dem Unternehmer einer Lieferung der Gutgläubenschutz zukomme, müsse dies umso mehr für einen Zollspediteur gelten. Schließlich seien angesichts der hohen Nachforderung von ca. € 45.000,00 die Voraussetzungen des § 83 ZollR-DG erfüllt.

Das Zollamt wies die Erstattungsanträge mit Bescheid vom vom 23. Jänner 2012, Zahl ****1****/02/2011, ab. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass, die Vertrauensschutzbestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei und nach der Aktenlage von einem betrügerischen Sachverhalt auszugehen sei. Es liege kein besonderer Fall im Sinne der Art. 900 bis 903 ZK-DVO vor. Die

Schuldner-eigenschaft des Anmelders sei ausdrücklicher Wille des Gesetzgebers, womit eine Unbilligkeit nach Lage der Sache offenkundig nicht vorliege.

Mit weiterem Bescheid vom 23. Jänner 2012, Zahl ****1****/01/2011, wurde der Beschwerdeführerin die buchmäßige Erfassung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in zwei Beträgen mitgeteilt. Mit dem ersten Betrag wurde der Differenzbetrag zwischen der im Zusammenhang mit der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer mit Bescheid vom 31. Mai 2011 vorgenommenen buchmäßigen Erfassung und der davon abweichenden Mitteilung in Höhe von € 1.549,42 mitgeteilt. Mit dem zweiten Betrag wurde die Abgabenerhöhung mit insgesamt € 2.919,28 neu berechnet und der Differenzbetrag in Höhe von € 1.176,19 buchmäßig erfasst und mitgeteilt.

Gegen beide Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 24. Februar 2012 Berufung und führte begründend aus, dass die vom Zollamt angeführten Umstände noch nicht das Vorliegen eines Betruges beweisen würden. So sei die Beschwerdeführerin von der S., Lugano, lediglich mit der Verzollung, nicht jedoch mit dem Transport beauftragt worden. Das Zollamt berufe sich auch zu Unrecht auf § 71a ZollR-DG. Weiters liege keine Verletzung der Vorschriften der Binnenmarktregelung des Umsatzsteuergesetzes vor. Der Beschwerdeführerin komme überdies Gutglaubensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG zu.

Zum Erstattungsantrag nach Art. 239 ZK wurde ergänzend vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin alle ihr obliegenden Pflichten eingehalten habe und ihr im Falle des Zutreffens der vom Zollamt unsubstantiierten Behauptung, dass es sich beim Empfänger um ein Scheinunternehmen handle, ihr dies nicht bekannt gewesen sei. Es stelle sich die Frage, wann ein besonderer Fall vorliege, wenn nicht hier, bei dem die Beschwerdeführerin alle Pflichten erfüllt und die vorgesehenen Nachweise erbracht habe. Ein besonderer Fall liege im Übrigen auch deswegen vor, weil das Bundesministerium für Finanzen die Auskunft erteilt habe, dass ein Zollspediteur, der auf die Sonder-UID eine Versendung zur innergemeinschaftlichen Weiterbeförderung anmelde, die erforderlichen Unterlagen beibringe und die UID-Nr. nach Level 2 abfrage, nicht zur Haftung für die Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden könne. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass für die Erstattung wegen Billigkeit nach § 83 ZollR-DG ein besonderer Grund gar nicht erforderlich sei, weil die Waren nachweislich nicht in Österreich in den freien Verkehr gebracht wurden und daher eine sachliche Rechtfertigung für die Vorschreibung der österreichischen Einfuhrumsatzsteuer fehle.

Das Zollamt änderte mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2016, Zahl ****1****/04/2011, die mit dem bekämpften Bescheid vorgenommene Festsetzung der Abgabenerhöhung in Höhe von € 1.176,19 auf den Betrag von € 1.404,41 ab und wies die Berufungen (nunmehr Beschwerden) im Übrigen als unbegründet ab. Nach der Rechtsprechung sei beim gegebenen Sachverhalt die Abgabenschuld nach Art. 204 ZK

entstanden. Daher sei die Abgabenerhöhung auch für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und der Fälligkeit der ursprünglichen Abgabenschuld (24. April bis 15. Mai 2009) zu berechnen gewesen.

Dagegen richten sich die Vorlageanträge vom 11. März 2016 mit dem im Wesentlichen gleichen Vorbringen. In Bezug auf die Abgabenerhöhung wurde ergänzend eingewendet, dass die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für Zeiträume, die ausschließlich auf Säumnisse der Abgabenbehörden zurückzuführen seien, unzulässig sei. Weiters sei die Erhöhung der Abgabenerhöhung jedenfalls wegen Verjährung unzulässig.

In der mündlichen Verhandlung am 28. August 2019 wurden zusammengefasst die bisherigen Vorbringen aufrechterhalten und ergänzend auf die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des EuGH, insbesondere zur Rechtssache C-631/17, "Vetsch Int. Transporte GmbH vom 14. Februar 2019, Rechtssache C-108/17 "Enteco Baltic UAB" und Rechtssache C-26/18 "Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung" verwiesen, welche die Rechtsansicht, dass in Österreich keine Abgabenschuld entstanden sei bzw. die Beschwerdeführerin als Vertreterin nicht zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden könne, stützen würden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen.

II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte am 24. April 2009 bei der Zollstelle Zs des Zollamtes Feldkirch Wolfurt unter CRN ***** die Überführung von 8 Packstücken mit elektronischen Bauteilen und einem Gewicht von 190 kg in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42) und erklärte dabei als indirekte Vertreterin der slowakischen Gesellschaft P-s.r.o zu handeln. Als Versender/Ausführer wurde im Feld 2 der Zollanmeldung die S., Lugano, Schweiz, angegeben. Im Feld 40 "Vorpapiere" wurde unter dem Code "821" (= externes Versandverfahren T1) der Versandschein mit der MRN 09***** angeführt.

Die Zollanmeldung wurde wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Eine Einfuhrumsatzsteuer wurde nicht festgesetzt.

Die Waren wurden zuvor in Italien zur Ausfuhr angemeldet und anschließend in das interne Versandverfahren (T2) mit den MRN 09IT***** und 09IT***** mit Exportvermerk und Bestimmungsstelle Z./Schweiz übergeführt. Damit wurde die Steuerfreiheit der Waren durch Ausfuhr bewirkt. In der Schweiz wurden die Waren umgeladen, aber nicht zum freien Verkehr abgefertigt, sondern neuerlich in ein Versandverfahren T2 (MRN 09***** mit Bestimmungsstelle Zs/Österreich übergeführt. Der Exportvermerk wurde in das zweite Versanddokument nicht übernommen.

Aufgrund eines Ersuchens der deutschen Behörden um Überprüfung von zwei den gleichen Empfänger betreffende Sendungen, bei denen die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr in Deutschland erfolgte, als Bestimmungsort aber die Beschwerdeführerin in Österreich angegeben wurde, wurde auch die gegenständliche Zollanmeldung einer nachträglichen Prüfung unterzogen.

Die vorgelegte Kopie eines CMR-Frachtbriefes, welcher der Beschwerdeführerin mittels E-Mail übermittelt wurde, ist weder vom Absender noch vom Frachtführer unterschrieben. Er enthält eine Empfangsbestätigung, wobei die die Bestätigung erteilende Person nicht leserlich ist.

Im Zuge der Überprüfung der Zollanmeldung wurde am 28. Mai 2010 eine Anfrage betreffend die in der Zollanmeldung angeführte Warenempfängerin an die slowakischen Behörden gerichtet. Mit der am 16. August 2010 beim Zollamt eingelangten Antwort wurde mitgeteilt, dass es nicht möglich gewesen sei, mit der Gesellschaft in Kontakt zu treten. An der Sitzadresse befinde sich nur ein Briefkasten, aber kein Büro. Der dreimaligen Aufforderung an die bevollmächtigten Vertreter, wobei zwei Schreiben übernommen wurden, bei der Behörde vorstellig zu werden, wurde nicht nachgekommen. Die Aufforderung an den in Italien ansässigen gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft kam mit dem Vermerk "Empfänger unbekannt" zurück.

Mit Bescheid vom 31. Mai 2011, Zahl ****1****/2011, über die Mitteilung betreffend die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer wurde gleichzeitig auch eine Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG in Höhe von € 193,67 mitgeteilt. Tatsächlich buchmäßig erfasst wurde jedoch ein Betrag von € 1.743,09. In der Folge wurde mit Bescheid vom 23. Jänner 2012, Zahl ****1****/01/2011, der Differenzbetrag in Höhe von € 1.549,42 mitgeteilt und gleichzeitig eine zusätzliche buchmäßige Erfassung eines Betrages von € 1.176,19 vorgenommen und mitgeteilt, womit die insgesamt vorgeschriebene Abgabenerhöhung somit insgesamt € 2.919,28 beträgt. Mit Beschwerdeentscheidung vom 9. Februar 2016, Zahl ****1****/04/2011 wurde der angefochtene Bescheid dahin abgeändert, dass die Abgabenerhöhung um den Betrag von € 228,22 erhöht wurde.

III. Rechtslage:

Art. 5 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK), lautet auszugsweise:

"Artikel 5

(1) Unter den Voraussetzungen des Artikels 64 Absatz 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) erlassenen Vorschriften kann sich

jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.

(2) Die Vertretung kann sein

*direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt;
indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.*

...

(3) ...

(4) Der Vertreter muss erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen.

Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

(5) ..."

Art. 236 Abs. 1 ZK lautet:

"Artikel 236

(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben werden insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Artikel 220 Absatz 2 buchmäßig erfasst worden ist.

Eine Erstattung oder ein Erlass wird nicht gewährt, wenn die Zahlung oder buchmäßige Erfassung eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrags auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist."

Art. 239 Abs. 1 ZK lautet:

"Artikel 239

(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden;

- diese Fälle werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt;

- ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche

Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden."

Art. 792a Abs. 2 der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 253 vom 11.10.1993 (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) lautet:

"(2) Bewirkt im Falle des Artikels 793 Absatz 2 Unterabsatz 2 Buchstabe b oder des Artikels 793b eine Änderung des Beförderungsvertrags, dass ein Beförderungsvorgang, der außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft hätte enden sollen, innerhalb dieses Gebietes beendet wird, so dürfen die betreffenden Unternehmen oder Behörden den geänderten Vertrag nur mit Zustimmung der in Artikel 793 Absatz 2 Buchstabe b genannten Zollstelle oder im Falle eines Versandvorgangs der Abgangsstelle erfüllen. Das Exemplar Nr. 3 ist der Ausfuhrzollstelle zurückzugeben, die die Anmeldung für ungültig erklärt."

Art. 899 Abs. 1 und 2 ZK-DVO lautet:

"Artikel 899

(1) Stellt die Entscheidungsbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in den Artikeln 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 904 beschriebenen Tatbestände erfüllen, so lehnt sie die Erstattung oder den Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ab.

(2) In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind."

Art. 204 ZK lautet:

"Artikel 204

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollsschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat."

[§ 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz](#) (ZollR-DG) in der hier ebenfalls noch anzuwendenden Fassung vor dem AbgÄG 2015, BGBl.-Nr. I Nr. 163/2015, lautet:

"§ 2. (1) Das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz

oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist."

[§ 5 ZollR-DG](#) lautet:

"§ 5. Wer im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, hat dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung."

[§ 83 ZollR-DG](#) lautet:

"§ 83. Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben."

[§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) lautet:

"§ 108. (1) Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollsschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollsschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollsschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollsschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollsschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollsschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt."

[Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) in der hier noch anzuwendenden Fassung vor der Novelle durch das Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, lautet:

"(3) Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluß an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt."

[Art. 7 UStG 1994](#) lautet auszugsweise:

"Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) ... oder

c) ...

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

...

(2) ...

(3). Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."

§ 26 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 in der bis zum 30. April 2016 geltenden Fassung lautet:

"§ 26. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredelungsverkehr."

§ 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftliche Lieferungen, BGBL. Nr. 401/1996 (im Folgenden V BGBL. Nr. 401/1996) lautet:

"§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und*
- 2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen."

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006 (im Folgenden: MwSt-SystRL).

Im Titel IX "Steuerbefreiungen" der MwSt-SystRL lautet unter Kapitel 1 "Allgemeine Bestimmungen" der Art. 131:

"Artikel 131

Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen."

Im Kapitel 4 "Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen" des Titels IX der MwSt-SystRL lautet Art. 138 Abs. 1:

"Artikel 138

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt."

Artikel 143 MwSt-SystRL in der hier noch maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"Artikel 143

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist;"

IV. Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung:

1. Zum Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 236 ZK:

Nach Art. 236 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG 1994 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG wird die Einfuhrumsatzsteuer erstattet, wenn nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war. Voraussetzung für eine Erstattung im Beschwerdefall ist es daher, dass die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer zur Einfuhr vom 24. April 2009, CRN *****, mit Bescheid vom 31. Mai 2011, Zahl *****/2011, rechtswidrig erfolgt ist, weil für die eingeführten Waren nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 Steuerfreiheit zu gewähren ist.

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt einerseits eine Einfuhr aus einem Drittland oder einem Drittgebiet und andererseits das Vorliegen einer anschließenden (steuerfreien) innergemeinschaftliche Lieferung voraus.

Zunächst ist festzustellen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es dem Zollamt nicht verwehrt, eine nachträgliche Kontrolle einer Zollanmeldung (Art. 78 ZK) vorzunehmen, um zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger von einer etwaigen Steuerhinterziehung weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte. Die Gewährung der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer im Zuge der Einfuhrabfertigung, auch nach einer allfälligen

Vorabprüfung, ist nach der Rechtsprechung des EuGH für sich allein nicht geeignet, jegliche Möglichkeit einer nachträglichen Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auszuschließen, wenn sich herausstellt, dass der Importeur an einer Steuerhinterziehung beteiligt war oder die nötige Sorgfalt zur Vermeidung einer solchen Beteiligung unterlassen hat (EuGH 25.10.2018, Rs [C-528/17](#), EU:C:2018:868, "Milan Bozicevic Jezovnik", Rn 44f mwN).

Aufgrund der Zolldokumente ergibt sich, dass die gegenständlichen Waren nicht aus einem Drittland, sondern von Italien aus versandt worden sind. Dort sind die Waren zuvor zur Ausfuhr angemeldet und im Anschluss daran in das interne Versandverfahren (T2) übergeführt worden. Damit wurde für die Waren die Steuerbefreiung in Italien bewirkt. Die Unterbrechung der Beförderung (Umladung) und Beendigung des (ersten) Versandverfahrens in der Schweiz, sowie die neuerliche Überführung der Waren in ein internes Versandverfahren T2 (unter Anführung der MRN der vorausgegangenen Versandverfahren T2) ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Einfuhr aus einem Drittland im Sinne des Art. 143 MwSt-SystRL vorliegt. Die Waren wurden in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Sie wurden lediglich im Rahmen einer gebrochenen Durchfuhr durch das Zollgebiet der Schweiz durchtransportiert und in Österreich bei der Zollstelle Zs zur Abfertigung gestellt.

Nach Art. 792a Abs. 2 ZK-DVO ist im Versandverfahren mit dem Vermerk "EXPORT" (oder dem Code "DG2") eine Änderung des Beförderungsvertrages mit der Folge, dass eine Beförderung, die außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft oder bei der Ausgangszollstelle enden sollte, innerhalb des Zollgebietes endet, nur mit Zustimmung der Abgangsstelle und unter Rückgabe des Ausfuhrpapiers an die Ausfuhrzollstelle zulässig. Dass dieser Bestimmung entsprochen worden ist, wurde weder behauptet, noch ergibt sich dies aus den vorliegenden Dokumenten bzw. Daten.

Aufgrund der Sachlage hätte im Zuge der Wiedereinfuhr entweder ein Nachweis (zB. Rechnung) über eine innergemeinschaftliche Lieferung von Italien in ein anderes Land der Europäischen Union unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Versenders (hätte auch die italienische UID des in der Schweiz ansässigen Versenders sein können) und die des Erwerbers in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt werden oder die Umsatzsteuer entrichtet werden müssen (in diesem Sinne auch Punkt 5.4. des Versandverfahrenshandbuches der Europäischen Kommission).

Da im Einfuhrfall keine Einfuhr aus einem Drittland vorliegt, sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht gegeben. Die Beschwerdeführerin hat ohne die Voraussetzungen zu erfüllen, die Waren zum so genannten Verfahren 42 angemeldet.

Hinzu kommt, dass die Zollanmeldung als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgegeben gilt, weil die Beschwerdeführerin in der Zollanmeldung erklärte die P-s.r.o zu

vertreten, ohne über eine entsprechende Vollmacht zu verfügen (Art. 5 Abs. 4 ZK). Der Auftrag zur Verzollung und die Vollmacht wurden nach dem Beschwerdevorbringen und den vorgelegten Dokumenten vom Versender erteilt.

Es ist daher die Einfuhrumsatzsteuerschuld wegen Nichterfüllens der Voraussetzungen für eine Abgabenbegünstigung in sinngemäßer Anwendung des Zollrechts nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 ZK für die Beschwerdeführerin entstanden.

Die buchmäßige Erfassung und Mitteilung der Einfuhrumsatzsteuer einschließlich der Abgabenerhöhung ist daher zu Recht erfolgt. Eine Erstattung nach Art. 236 Abs. 1 ZK kann deshalb nicht gewährt werden.

Selbst wenn man dieser Rechtsansicht nicht folgt, ist im Beschwerdefall für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen. Es wird auch eine weitere Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfüllt.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 "*Teleos u.a.*", Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, "*Mecsek-Gabona*", Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, "*Traum*", Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, "*Enteco Baltic*", Rn 66).

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist aber dann zu versagen,

- wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder
- wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs [C-21/16](#), EU:C:2017:106, "*Euro Tyre*", Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, "*Enteco Baltic*", Rn 59).

Im Beschwerdefall wurde der nach der V BGBl. Nr. 401/1996 vorgesehene Versendungsnachweis nicht erbracht.

Nach der Verwaltungspraxis ersetzt bei Verwendung der Sonder-UID eine nach den Richtlinien zum Umsatzsteuergesetz entsprechende Geschäftsabwicklung zwar den Buchnachweis, nicht jedoch den nach der zitierten Verordnung zu erbringenden Belegnachweis über die innergemeinschaftliche Warenbewegung.

Ein CMR-Frachtbrief ist grundsätzlich ein Frachtbrief im Sinne von § 3 Abs. 2 der V BGBl Nr. 401/1996. Danach ist gemäß § 3 Abs. 1 der Nachweis durch eine Durchschrift oder Abschrift der Rechnung und durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbrieft, Postaufgabebescheinigungen, Konossements und dergleichen oder deren Doppelstücke zu führen.

Der im Beschwerdefall nur in Form einer Kopie vorliegende CMR-Frachtbrief (dieser wurde der Beschwerdeführerin am 27. April 2009 nachträglich mit E-Mail übermittelt) genügt den Anforderungen eines Belegnachweises zum sicheren Nachweis des Erfüllens der materiellen Anforderungen für die Steuerbefreiung nicht. Die Übertragung des Rechts an die angegebene Gesellschaft, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen und die tatsächliche Beförderung zum angegebenen Bestimmungsort X./Slowakei kann aufgrund der festgestellten Umstände nicht als nachgewiesen angesehen werden.

Der Frachtbrief ist weder vom Versender noch vom Frachtführer unterschrieben worden. Im Hinblick darauf, dass sich nach den Feststellungen der slowakischen Behörden am angeführten Bestimmungsort nur ein Postkasten befindet, jedoch keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird, und alle erworbenen Waren nach den in der Slowakei eingereichten Erklärungen an zwei italienische Unternehmen weiterverkauft worden sein sollten, wobei eine der angegebenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern nicht existiert und die zweite eine Gesellschaft betrifft, deren Vertreter weder Unterlagen vorgelegt, noch zum Auffinden der Buchhaltungsunterlagen nützliche Angaben gemacht hat, bestehen begründete Zweifel an der tatsächlichen Lieferung der Waren zur Verfügung der P-s.r.o am angegebenen Bestimmungsort.

Das Bundesfinanzgericht verkennt dabei nicht, dass Waren im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend zur Adresse des Sitzes des Erwerbers verbracht werden müssen, es erachtet es aber jedenfalls für erforderlich, dass der tatsächliche Bestimmungsort und der tatsächliche Empfänger genannt werden, weil andernfalls der Erwerber und der Ort des Erwerbes nicht festgestellt werden kann und der beizubringende Belegnachweis keinen Zweck hätte.

Die Abgabe von Steuererklärungen in der Slowakei vermag im Beschwerdefall aufgrund der gegebenen Umstände ebenfalls den Belegnachweis nicht zu ersetzen. Nach Mitteilung der slowakischen Behörden wurden von der P-s.r.o im 2. Quartal 2009 Erwerbe in Höhe von € 1.646.773,00 und Lieferungen nach Italien in Höhe von insgesamt € 1.667.362,00 erklärt, womit sich bei einem normalen Verlauf die tatsächliche Steuerlast im Hinblick auf den

Vorsteuerabzug betreffend die innergemeinschaftlichen Erwerbe und die Steuerfreiheit betreffend die erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen auf "Null" reduziert. Es ist daher mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Steuererklärungen nur zur Verschleierung der tatsächlichen Erwerber dienten, zumal in den Steuererklärungen - wie oben angeführt - eine nicht existierende italienische UID bzw. die UID eines Erwerbers angegeben wurde, der keine Unterlagen vorlegen kann oder will.

Zwar enthält die Frachtbriefkopie eine Empfangsbestätigung (ebenfalls in Kopie. Diese kann aber auch nicht als sicherer Nachweis anerkannt werden, weil diese unter Berücksichtigung der Gesamtumstände der Lieferung (auch nachträglich) an jedem beliebigen Ort erstellt werden konnte. Im Übrigen ist die unterzeichnende Person nicht lesbar. Ort und Datum ist darüber hinaus darin wohl bereits vorgegeben gewesen. Es ist sehr unwahrscheinlich, dass die die Waren übernehmende und die den Empfang bestätigende Person auf dem Frachtbrief Ort und Datum mit Hilfe eines Druckers ausfüllt.

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass die Sendung nur aus 8 Packstücken mit einem Gewicht von 190 kg bestanden habe und daher sehr wohl zum angegebenen Bestimmungsort befördert und dort übernommen werden hätte können, vermag die Zweifel aufgrund der gegebenen Gesamtumstände nicht auszuräumen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Vertreter der in der Zollanmeldung angeführten Erwerberin trotz entsprechender Aufforderung nicht mit der Behörde in Kontakt getreten sind, um Unklarheiten in Bezug auf den Erwerb und Weiterverkauf der Waren auszuräumen.

Insgesamt gesehen liegt somit auch kein alternativer Nachweis über die tatsächliche Lieferung der Waren an die P-s.r.o in X./Slowakei vor.

Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass der endgültige Verbleib der Waren unbekannt geblieben ist und der sichere Nachweis für das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Sinne der Rechtsprechung des EuGH nicht gelungen ist. Die erklärte innergemeinschaftliche Lieferung ist als steuerpflichtig zu behandeln, die Voraussetzung für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist somit nicht erfüllt.

Ob gegen einen Beteiligten ein gerichtliche Strafverfahren anhängig ist, ist nicht relevant. Das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdevertreters geht ins Leere.

Aufgrund der Anmeldung der Waren unter dem Verfahrenscode 42, obwohl es sich um Waren gehandelt hat, die durch die Schweiz durchtransportiert worden sind bzw. im Fall, dass man dies nicht als schädlich ansehen möchte, aufgrund des fehlenden Versendungsnachweises stellt sich in Bezug auf den Lieferer die Frage des Vertrauensschutzes nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht, weil es sich nicht um einen Fall handelt, in dem der Lieferer auf unrichtige Angaben des Abnehmers vertraut hat. Den erforderlichen

Belegnachweis zu führen ist Sache des Lieferers bzw. durch die Inanspruchnahme ihrer Sonder-UID Sache der Beschwerdeführerin.

Soweit die Beschwerdeführerin ins Treffen führt, dass gar kein steuerpflichtiger Umsatz vorliege, übersieht sie, dass die in Rede stehenden Waren in Österreich (willentlich) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind (Art. 60 der MwSt-SystRL) und nicht mehr einem Verfahren im Sinn des Art. 61 Abs. 1 der MwSt-SystRL unterlagen. Dass die Waren dann (hier jedoch nicht nachgewiesen) in einem anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändern daran nichts. Andernfalls wäre die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 143 Buchst. d der MwSt-SystRL inhaltsleer (vgl. VwGH 25.04.2017, [Ra 2016/16/0059](#)). Daran ändert auch das Urteil des EuGH vom 10. Juli 2019 in der Rs C-26/18, EU:C:2019:579 "*Federal Express Corporation*" nichts. Der Gerichtshof führt darin in Rz 44 aus, dass der Eingang in den Wirtschaftskreislauf somit ein Verbrauch dann vorliegt, wenn sie einem mit der Mehrwertsteuer belasteten Vorgang zugeführt werden. Eine innergemeinschaftliche Lieferung stellt unzweifelhaft einen mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang dar. Folgerichtig hat der EuGH in seinen jüngsten Urteilen zum Verfahren 42 diesen Umstand auch nie ins Treffen geführt, sondern ist ersichtlich jeweils vom Vorliegen einer grundsätzlich steuerpflichtigen Einfuhr im Mitgliedstaat der Abgabe der Zollanmeldung ausgegangen.

Der Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 236 ZK ist daher zu Recht abgewiesen worden. Die Voraussetzungen für die Erstattung der mit Bescheid vom 31. Mai 2011 festgesetzten Abgabenerhöhung sind somit gleichfalls nicht erfüllt.

2. Zum Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG:

Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG können sonstige Eingangsabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Ein besonderer Fall liegt vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist.

Die Beschwerdeführerin beantragte als Anmelderin im Zollverfahren die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Da das liefernde Unternehmen, welches die Beschwerdeführerin mit der Zollabfertigung beauftragt hatte, über keine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) verfügte, verwendete sie die ihr für solche Zwecke erteilte Sonder-UID. Als Anmelderin hatte die Beschwerdeführerin das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Anwendung des § 83 ZollR-DG die Rechtsprechung des EuGH, wonach von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. etwa EuGH 9.2.2017, Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal, C-21/16, Rn. 40, und EuGH 14.6.2017, "Santogal M-Comercio e Reparação de Automoveis", C-26/16, Rn. 71), die Richtschnur, ob die Abgabenbelastung sich als unbillig nach Lage der Sache erweist und ob offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt (vgl. VwGH 21.11.2017, [Ra 2017/16/0037](#)).

Im gegenständlichen Einfuhrfall hat die Beschwerdeführerin die von ihr leicht feststellbare und die ihr im Übrigen mit E-Mail angekündigte Tatsache, dass die Waren im internen gemeinsamen Versandverfahren (T2) angeliefert werden, keine Beachtung geschenkt, was sich auch dadurch manifestiert, dass in der Zollanmeldung davon abweichend als Vorpapier eine Versandanmeldung T1 (Code 821) statt T2 (Code 822) erklärt wurde.

Als sorgfältig handelnde Wirtschaftsteilnehmerin hätte sie den Umstand der Anlieferung der Waren im internen Versandverfahren im Hinblick auf die beabsichtigte Anmeldung zum Verfahren 42 prüfen und hinterfragen müssen. Sie hätte dabei unschwer feststellen können, dass die Waren zuvor aus dem freien Verkehr der Union ausgeführt worden sind, durch die Schweiz unter durchgehender zollamtlicher Überwachung lediglich hindurch transportiert worden sind und somit die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nicht vorliegen.

Eine erforderliche und zumutbare Maßnahme wären es gewesen, den Auftraggeber darauf hinzuweisen, dass die Vorgaben des Art. 792a ZK-DVO einzuhalten sind bzw. dass entweder eine Rechnung vorgelegt werden muss, auf der die UID des Versenders (dies hätte auch die italienische UID des in der Schweiz ansässigen Verkäufers sein können) und die des Empfängers gemäß der MwSt-SystRL enthalten sind, andernfalls eine Abfertigung der Waren nur unter Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer vorgenommen werden kann.

Die Beschwerdeführerin hat die ihr zumutbaren Sorgfaltspflichten auch insofern nicht erfüllt, als sie im Zusammenhang mit der beabsichtigten Verwendung der Waren zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, den erforderlichen Belegnachweis über die tatsächliche Warenbewegung nicht erbracht hat. Bei entsprechender und gleichfalls zumutbarer Prüfung der Transportpapiere hätte sie bereits im Zuge der Abfertigung den Umstand, dass der CMR-Frachtbrief weder vom Absender noch vom Frachtführer unterschrieben ist und so ein ordnungsgemäßer Nachweis nicht zu erbringen sein wird, bemerken müssen.

Beide der oben angeführten Umstände betreffen die Sphäre der Beschwerdeführerin und hängen nicht von einem von ihr nicht zu beeinflussenden späteren Verhalten eines Dritten ab.

Der Beschwerdeführerin ist somit offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen, weil sie nicht alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, die unter den genannten Umständen vernünftigerweise von ihr verlangt werden konnten. Der Verbleib der Waren ist nicht nachgewiesen. Die Voraussetzungen für eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG liegen daher ebenfalls nicht vor. Das gleiche gilt für die im Zusammenhang mit der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer erhobene Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG.

3. Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG:

Da im Einfuhrfall die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht vorlagen, ist zufolge des § 108 Abs. 1 ZollR-DG für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld und dem der buchmäßigen Erfassung eine Abgabenerhöhung zu entrichten. Dies gilt dann nicht, wenn die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden am entstandenen Nebenanspruch trifft.

Die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer hätte aufgrund der dem Zollamt bekannt gewordenen Umstände, insbesondere aufgrund der Beantwortung des Auskunftersuchens durch die slowakische Behörde, welche am 16. August 2010 beim Zollamt eingelangt ist, unverzüglich nach deren Einlangen erfolgen müssen. Die Mitteilung der nach Art. 204 ZK entstandenen Einfuhrumsatzsteuerschuld erst mit Bescheid vom 31. Mai 2011 war daher nicht von der Beschwerdeführerin verursacht, sondern ist allein auf das überwiegende Verschulden der Behörde zurückzuführen (vgl. hierzu auch VwGH 25.3.2004, 2003/16/0479)

Ausgehend von der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld am 24. April 2009 und der möglichen Mitteilung unmittelbar nach dem 23. August 2010, dem Tag des Eintreffens der Antwort der slowakischen Behörden beim Zollamt, beträgt die Abgabenerhöhung insgesamt € 2.198,05.

Der der Berechnung der Abgabenerhöhung zugrundeliegende Zeitraum beginnt daher mit dem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld (Tag der Annahme der Zollanmeldung: 24.9.2009) und endet mit dem Tag der buchmäßigen Erfassung, wobei sich die Abgabenerhöhung nach den Säumniszeiträumen und den in diesen Zeiträumen geltenden Zinssätzen bemisst.

Die Details sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

Unter Abzug des bereits mit dem Festsetzungsbescheid mitgeteilten Teilbetrages von € 193,67 hätte mit dem Bescheid vom 23. Jänner 2012 somit nur mehr ein Betrag von € 2.004,38 mitgeteilt werden dürfen. Tatsächlich wurden aber € 2.725,61 (€ 1.549,42 + € 1.176,19) zur Entrichtung mitgeteilt. Der Bescheid war daher entsprechend abzuändern.

Verjährung betreffend die Erhöhung der Abgabenerhöhung mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Februar 2016 ist nicht eingetreten, da die Drei-Jahres-Frist nach Art. 221 Abs. 3 ZK ab dem Zeitpunkt ausgesetzt wird, in dem ein Rechtsbehelf eingelegt wird. Die Abänderung der Abgabenerhöhung im Zuge der Beschwerdeerledigung unterlag daher nicht der Verjährung.

V. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

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

In Bezug auf die Nichtanwendung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in Zusammenhang mit zuvor aus einem Mitgliedstaat der Union ausgeführte und in ein internes Versandverfahren T2 übergeführten Waren und Wiederverbringung in das Zollgebiet der Union unter durchgehender zollamtlicher Überwachung, existiert zwar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Da jedoch zusätzlich auch kein gültiger Belegnachweis über die tatsächliche Warenbewegung vorliegt, hängt das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab. Darüber hinaus sind Tatsachenfragen im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich.

Innsbruck, am 12. November 2019