

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den beisitzenden Richter R2 und die fachkundigen Laienrichter R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin RR, in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch V., AdrV, über die Beschwerde vom 6.9.2013 gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 23.8.2013, Zahl 600000/00000/2/2013, betreffend Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung in der Sitzung am 22.8.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 204 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden ist und die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG mit € 12.234,96 neu festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden.

Gegenüberstellung:

Bisher: € 11.866,06

Neu: € 12.234,96

Nachforderung: € 368,90

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf (nachstehend mit "Bf" bezeichnet), Adresse1, hat zwischen dem 29.8.2010 und dem 21.9.2010 fünfzehn näher bezeichnete Zollanmeldungen zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 42**) abgegeben und ist dabei als indirekter Vertreter des Empfängers X (nachstehend mit "X" bezeichnet), Frankreich, aufgetreten.

Die französischen Behörden haben die österreichische Zollverwaltung im Jahr 2012 davon in Kenntnis gesetzt, dass dort gegen Frau GF, ua Geschäftsführerin der X, wegen diverser Vorwürfe ermittelt wird. Für das genannte Unternehmen wurden im Zeitraum Juli bis September 2010 in Österreich Textilien aus der Türkei im Verfahren 4200 abgefertigt. Die UID FR000000000000 der X sei laut Abfrage nur bis 7.9.2010 gültig gewesen, Abfertigungen wären jedoch noch bis 21.9.2010 durchgeführt worden.

In der Folge wurde bei der Bf eine Betriebsprüfung durchgeführt. Laut Niederschrift vom 12.8.2013 wurde dabei festgestellt, dass das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Versendung zu dem in den Zollanmeldungen aus dem Jahr 2010 genannten Warenempfänger X nicht nachgewiesen ist und die Steuerfreiheit zu Unrecht in Anspruch genommen worden ist.

Den Ermittlungen zufolge habe sich X von 18.2.2010 bis 6.9.2010 im Ausgleich und ab 7.9.2010 im Konkursverfahren befunden und sei ab 18.2.2010 nicht mehr in der Lage gewesen, den Verbindlichkeiten nachzukommen. Für die Monate Juli, August und September 2010 seien keine Steuererklärungen abgegeben worden. Vom Liquidator konnten keine Buchhaltungsunterlagen für diesen Zeitraum vorgelegt werden. Ab 7.9.2010 habe der Steuerpflichtige die Unternehmenstätigkeit eingestellt und sich ausschließlich mit der Liquidierung seiner Aktiva beschäftigt. X habe sicherlich keine Waren mehr bei irgendwelchen Lieferanten bestellt. Die ermittelnden Behörden in Frankreich schließen daraus, dass die gegenständlichen Waren nicht nach Frankreich geliefert wurden.

Mit Bescheid vom 23.8.2013, Zahl: 600000/00000/2/2013, hat das Zollamt Salzburg gegenüber der Bf bei den fünfzehn oa Zollanmeldungen, die zwischen dem 29.8.2010 und dem 21.9.2010 angenommen worden sind, eine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Artikel 220 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) vorgenommen und Einfuhrumsatzsteuer (B00) in Höhe von € 139.793,90 sowie eine Abgabenerhöhung (1ZN) gemäß § 108 Abs 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in Höhe von € 11.866,06 zur Entrichtung mitgeteilt.

Die Bf habe für X die Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 42**) veranlasst und sei dabei mit ihrer Sonder-UID ATU000000000 als Anmelder im indirekten Vertretungsverhältnis aufgetreten.

Voraussetzung für die beantragte Abfertigung unter steuerbefreiter Lieferung sei, dass die zur Verzollung angemeldeten Waren dem Warenempfänger laut Feld 8 bzw Feld 44 der Zollanmeldung nachweislich abgeliefert werden.

Bei den gegenständlichen Abfertigungen hätten keine geeigneten Nachweise (Versendungsbelege) über die unmittelbare Weiterlieferung und Empfangnahme der Waren erbracht werden können.

Der Spediteur werde als Anmelder zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn die Voraussetzungen bzw Bedingungen für die Abgabenbefreiung nicht vorliegen oder nicht erfüllt werden.

Aufgrund des Art 6 Abs 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG), BGBl 1994/663, treffe den Anmelder insbesondere auch die Pflicht, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art 7 UStG - insbesondere das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Warenbewegung - nachzuweisen.

Mangels entsprechender Nachweise sei die Steuerfreiheit in den fünfzehn Fällen laut Anlage zum Bescheid zu Unrecht in Anspruch genommen worden und von der Bf daher die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten.

Ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist überdies eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf durch ihren Vertreter am 4.9.2013 Berufung erhoben und beantragt, den Bescheid aufzuheben und die Einhebung auszusetzen.

Man beantrage, die Ermittlungsergebnisse der französischen Zoll- und Finanzverwaltung, die der Bf nicht vorliegen, im Wege der Akteneinsicht herauszugeben.

In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, den nach VO 401/96 vorgeschriebenen Buch- und Belegnachweis habe man erbracht. Auf Stufe 2 bestätigte UID-Anfragen würden vorliegen.

Laut Rechtsprechung des EuGH (vgl Urteil vom 6.9.2012, Rs C-273/11) dürften aus Gründen der Rechtssicherheit von den Steuerpflichtigen keine weiteren Nachweise verlangt werden, wenn die Frage der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht definitiv geklärt sei, die national vorgeschriebenen Buch- und Belegnachweise jedoch vorliegen.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) habe mit Berufungsentscheidung vom 4.6.2009, RV/0305-G/08, entschieden, dass das entscheidende Kriterium für die Steuerfreiheit nach Art 6 Abs 3 UStG sei, dass die Ware von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat physisch verbracht werde, in dem der Erwerb steuerbar sei.

Aus Sicht der Bf bestehe kein vernünftiger Zweifel daran, dass die fraglichen Gegenstände Frankreich erreicht haben. Sie seien jedenfalls nicht in Österreich verblieben, sondern hätten Österreich in Richtung eines anderen Mitgliedstaats verlassen, in dem die Gegenstände erwerbsteuerpflichtig seien. Das reiche für die Annahme einer innergemeinschaftlichen

Lieferung.

Die Auffassung des Zollamtes, dass es auf den in der Zollanmeldung angegebenen Empfänger ankomme, halte die Bf für nicht vertretbar. Entscheidend sei, dass der Gegenstand an (irgend)einen steuerpflichtigen Erwerber gelangt, nicht aber, ob dieser in der Zollanmeldung genannt ist. Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Anschlusslieferung sei ein notwendiges Element des unionsrechtlichen Steuersystems für den Binnenmarkt, habe also mit dem Zollrecht nichts zu tun.

Unter Hinweis auf Literatur und Rechtsprechung bringt die Bf vor, ihr stehe aber jedenfalls Vertrauensschutz zu. Sie habe, auch vom Zollamt nicht bestritten, alle formellen Nachweispflichten, jedenfalls der Art nach erfüllt. Mehr könne von ihr nicht erwartet werden. Sie habe in keiner Weise zu irgendwelchen Steuerbetrügereien (in anderen Mitgliedstaaten) beigetragen.

Im Verfahren 42 richte sich die Entstehung der EUSt für eine Nichtgemeinschaftsware nach Zollrecht, während sich deren Steuerfreiheit nach Umsatzsteuerrecht richte. Deshalb gehöre thematisch zum Art 7 UStG auch die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung nach Art 6 Abs 3 UStG. Dies müsse in Art 7 Abs 1 UStG nicht ausdrücklich erwähnt werden.

Auch ein Logistikunternehmen, das den Abnehmer indirekt vertritt, könne sich auf Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG berufen. Zwar werde der Spediteur mangels Verfügungsmacht nicht zum innergemeinschaftlichen Liefernden, er werde aber als Anmelder zum Importeur und Schuldner der EUSt, der für den Lieferer/Abnehmer dessen steuerrechtliche Pflichten im Zusammenhang mit dem VC 42 abwickle.

Entscheidend sei, dass derjenige Schuldner der EUSt, der den Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG in Anspruch nimmt, von einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung ausgehen dürfe, woran hier offenkundig kein Zweifel bestehe. Die von der Bf eingereichten Nachweispapiere seien vollständig und prima facie einwandfrei gewesen. Die Bf habe alles unternommen, um die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung zurecht in Anspruch zu nehmen, und damit es nicht zu einer Erwerbsteuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat kommt. Das verdiene Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG (analog).

Zudem stellt die Bf den Antrag, die Abgaben aus Billigkeit zu erlassen bzw zu erstatten.

Mit Schreiben vom 11.10.2013 wird nach Sichtung der vom Zollamt überlassenen Unterlagen ergänzend vorgebracht, dass die Ermittlungsergebnisse der französischen Behörden nach Ansicht der Bf keine konkreten Anhaltspunkte dafür enthalten, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht nach Frankreich geliefert wurden; man schließe dies allein aus der Nichtvorlage von Unterlagen durch den Gerichtsbevollmächtigten und Liquidator der X und die ehemalige Geschäftsführerin. Anhaltspunkte für die Verwicklung von X in einen innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuerbetrug würden - nach eigener Erklärung der ersuchten französischen Behörden - nicht bestehen.

Jedenfalls würden der Bf alle erforderlichen Unterlagen vorliegen. Sämtliche betroffenen

Lieferungen seien ordnungsgemäß abgewickelt worden. Aus Sicht der Bf stehe also fest, dass die fraglichen Gegenstände Österreich verlassen haben und in Frankreich angekommen sind. Daraus folge, dass die gegebene Beweislage nach Art 6 Abs 3, Art 7 Abs 3 UStG iVm VO 406/96 durch die Informationen der französischen Zoll- und Finanzverwaltung nicht erschüttert sei. Wollte man aber gleichwohl damit den Verdacht von innergemeinschaftlichen Unregelmäßigkeiten verbinden, in die die Bf einbezogen sei, habe das Zollamt diese im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des EuGH (Urteile 6.9.2012, C-273/11; 6.9.2012, C-324/11) anhand von konkreten objektiven Umständen darzulegen und festzustellen, damit die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung versagt werden kann. Es sei nicht Sache der Bf, diesen pauschal erhobenen Verdacht anhand eines Negativbeweises auszuräumen.

Das Recht auf Vorsteuerabzug sei mit dem Recht auf Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen (Anschluss-)Lieferung vergleichbar. Beide Rechte seien keine "echten" Steuervergünstigungen, sondern integraler Bestandteil des unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystems.

Auch der Ansatz des Zollamtes, wonach Vertrauensschutz - im Hinblick auf Entscheidungen des UFS (5.12.2011, ZRV/0032 und 0034-ZZL/10) - nur nach Art 220 Abs 2 b ZK in Betracht komme, dessen Voraussetzungen hier wohl offenkundig nicht vorlägen, sei unzutreffend und würde die von der Rechtsprechung des EuGH wiederholt festgestellte Differenzierung beim Vertrauensschutz im Hinblick auf Zoll einerseits und Mehrwertsteuer andererseits nicht beachten.

Hier gehe es nicht um die Anwendung des Zollrechts, sondern um die Anwendung der Art 143 Abs 1 lit d), Abs 2, 138, 201 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Es gehe darum, dass der Schuldner der EUSt von privaten Dritten, seinen Geschäftspartnern, über die umsatzsteuerrechtlichen Steuerbefreiungsvoraussetzungen getäuscht worden ist. Es gebe nicht einmal Indizien dafür, dass die Bf wusste oder hätte wissen müssen, dass mit den Lieferungen an X in irgendeiner Weise Unregelmäßigkeiten bei der Umsatzsteuer erfolgten.

Aus der (von der Bf zitierten) Rechtsprechung des EuGH folge, dass das innergemeinschaftlich liefernde Unternehmen im Rahmen des Art 138 MwStSystRL einen Anspruch auf Vertrauensschutz habe, wenn es von seinem Abnehmer oder einem Dritten getäuscht wurde, obwohl es alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um einer missbräuchlichen Behandlung vorzubeugen.

Dieses unionsrechtliche Vertrauensschutzprinzip sei in Österreich in Art 7 Abs 4 UStG ausdrücklich für innergemeinschaftliche Lieferungen übertragen worden.

Es bestehe kein Zweifel daran, dass das Vertrauensschutzprinzip genauso (analog) auch für die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung gelte; dies fordere auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die genannten Grundsätze würden nicht nur für den Lieferer gelten, sondern für sämtliche am Mehrwertsteuersystem beteiligten Personen.

Hier nun liege ein System der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung vor, weil die Dienstvorschriften des BMF zur Sonder-UID den Spediteur im Rahmen des VC 42 verpflichten, als indirekter Vertreter zu handeln. Mit dieser (rechtswidrigen) Anordnung sei nun aber die gesamtschuldnerische Haftung des Vertreters, hier der Bf, mit dem Vertretenen, hier X, verbunden. Hätte der Spediteur in Österreich die Möglichkeit, als direkter Vertreter zu handeln, wäre dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im steuerlichen Binnenmarkt Rechnung getragen.

Schließlich sei auch die Inanspruchnahme der Bf als Gesamtschuldner rechtswidrig, zumal das Zollamt die Inanspruchnahme von X ausweislich des angefochtenen Bescheides nicht einmal erwogen hat. Derjenige Gesamtschuldner, der seinen Nachweispflichten nachgekommen ist (die Bf), dürfe nicht zur EUSt herangezogen werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei vielmehr der Erwerber im Liefermitgliedstaat zur Mehrwertsteuer heranzuziehen, wenn und weil er seine steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hat; das treffe (möglicherweise) auf X zu.

Der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs 1 ZollR-DG liege nach Auffassung des VwGH und des EuGH ein Sanktionsgedanke zu Grunde. Sei dem so, könne die Vorschrift auf die Bf, die sich einwandfrei verhalten hat, nicht angewendet werden. Zudem schulde die Bf die Einfuhrumsatzsteuer - wie ausgeführt - nicht nach Art 220 Abs 1 ZK. Auch als Zinsvorschrift sei § 108 ZollR-DG wegen des Vorrangs des Unionsrechts unanwendbar, weil der ZK selbst Ausgleichszinsen regle.

Mit 1.1.2014 sind die Änderungen der BAO durch BGBl I 2013/14 (FVwGG 2012) in Kraft getreten. Ua sind die §§ 243 bis 291 betreffend ordentliche Rechtsmittel auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Mit Schreiben vom 26.11.2014 hat das Zollamt der Bf die Ergebnisse von ergänzenden Ermittlungen (Schriftverkehr, Buchhaltungsunterlagen, CMR-Frachtbriefe, Vernehmung der ehemaligen Geschäftsführerin, Übersetzung einer Anklageschrift der türkischen Staatsanwaltschaft) zur Kenntnis gebracht, welche von den französischen Behörden auf Ersuchen vorgenommen worden sind. Dabei wurde auch betont, dass die UID der X auf den Zeitraum 20.8.2003 bis 7.9.2010 begrenzt war.

In ihrer Stellungnahme vom 5.1.2015 bringt die Bf ua vor, dass die niederschriftlichen Aussagen der Geschäftsführerin der X widersprüchlich und unglaubwürdig seien und betont, dass die UID laut Rechtsprechung des EuGH kein materiellrechtliches Erfordernis einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 27.3.2015, Zahl: 600000/00000/20/2013, hat das Zollamt die Berufung bzw Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung verweist die Abgabenbehörde im Wesentlichen auf die geltende Rechtslage und die einschlägige Rechtsprechung.

Mit ihrer wortreichen Eingabe vom 6.5.2015 hat die Bf durch ihren Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt. Die Entscheidung über die Beschwerde möge vom Senat getroffen und eine mündliche Verhandlung anberaumt werden. Die Kosten des Verfahrens möge man dem Beschwerdegegner auferlegen.

Da das Grenzzollamt, dem sowohl die CMR-Frachtbriefe als auch die Rechnungen bei seiner Entscheidung über die Gewährung der Steuerfreiheit vorlagen, die Unterlagen nicht bemängelt habe, sei es dem Antragsgegner nunmehr verwehrt, sich auf Mängel des vollständig erbrachten Buch- und Belegnachweises zu berufen.

Nach dem *Traum*-Urteil des EuGH vom 9.10.2014, C-492/13, dürfe eine Finanzbehörde keine weiteren Beweisanforderungen stellen als die, die bei Entscheidung über die Steuerfreiheit gestellt wurden; dies würde dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen. Einer Nacherhebung stehe auch der vom EuGH entwickelte Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung entgegen. Dass die Bf gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass X (oder andere) eine Steuerhinterziehung begangen hat, behaupte nicht einmal der Antragsgegner. Der von der Bf vorgelegte Buch- und Belegnachweis gemäß VO 401/1996 gelte infolgedessen als erbracht.

Sollte diese Auffassung nicht geteilt werden, stehe der Bf Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG analog oder unmittelbar nach Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL zu. Diesbezüglich wird auf zwei Erkenntnisse des VwGH verwiesen, in denen dieser zum Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG Stellung genommen hat (VwGH 27.9.2012, 2010/16/0216; 28.3.2014, 2012/16/0010). Nach Ansicht der Bf sei das Thema "Vertrauensschutz des Spediteurs im VC 42" durch die Rechtsprechung des VwGH nicht erledigt; vielmehr dürfte dem Importeur, dh hier dem Schuldner der EUSt (von Null) im Rahmen der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nach Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL in demselben Umfang Vertrauensschutz zustehen wie dem Lieferanten im Rahmen der (normalen) innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art 138 MwStSystRL. Nach dem bereits zitierten *Traum*-Urteil des EuGH, das später ergangen ist, habe der Lieferant einen unmittelbaren Anspruch auf Steuerbefreiung aus Vertrauensschutzgründen nach Art 138 MwStSystRL - und das unter deutlich für den Steuerpflichtigen verbesserten Konditionen. Das gelte dann auch für Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL, die Steuerbefreiungsvorschrift für den VC 42.

Die Auffassung des Zollamtes, wonach Art 7 Abs 4 UStG nicht passe und die Anwendung der zollrechtlichen Vertrauensschutzregelung des Art 220 Abs 2 lit b) und des Art 239 ZK im VC 42 sachlich gerechtfertigt sei, halte man für nicht vertretbar. Fraglich sei, unter welchen Voraussetzungen die ausschließlich in der MwStSystRL geregelte Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung (= VC 42) zu gewähren ist, zumal sich Zollrecht und EUSt-Recht erheblich unterscheiden. Die Bf verweist diesbezüglich auf den Schlussantrag des Generalanwalts zu Rechtssache *Profitube*, C-165/11, und die Stellungnahme der Europäischen Kommission in den verbundenen Rechtssachen C-226/14 (*Eurogate*) und C-228/14 (*DHL*). Die offenbar vom Antragsgegner vertretene Grundthese, dass die EUSt eine Art Zoll sei, weshalb auch die zollrechtlichen Vertrauensschutzregeln

anzuwenden seien, sei damit unvereinbar.

Die Situation, dass der Importeur im VC 42 von seinem Abnehmer getäuscht wird, sei logisch und rechtlich zwingend im Zollrecht nicht gegeben, sondern sei dieser Sachverhalt ausschließlich im Mehrwertsteuerrecht geregelt. Die Auffassung, darauf gleichwohl Art 220 Abs 2 lit b) ZK anzuwenden, impliziere den Ausschluss von Vertrauensschutz - eines in der Union und in Österreich geltenden Verfassungsgrundsatzes.

Art 7 Abs 4 UStG sei auf den Spediteur analog anzuwenden. Nach Auffassung des VwGH könne auch der indirekte Vertreter die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen und die Steuerfreiheit nach Art 6 Abs 3 UStG für sich in Anspruch nehmen. Dann unterfalle er aber auch der Regelung des Art 7 Abs 4 UStG.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch die Bf beruhe auch auf unrichtigen Angaben des Abnehmers X. Dieser habe die Bf mit der Fiskalverzollung in den hier fraglichen fünfzehn Fällen beauftragt. Unterstelle man die Ermittlungsergebnisse der Antragsgegnerin als richtig, habe X nie vorgehabt, dass die Bf für sie diese Fiskalverzollungen vornimmt. Die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit nach Art 6 Abs 3 UStG beruhe demgemäß auf unrichtigen Angaben des Abnehmers. Die Bf habe auch die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet.

Unabhängig von der Auffassung des VwGH, dass Importeur auch der indirekte Vertreter sein könne, der die Steuerfreiheit nach Art 6 Abs 3 UStG in Anspruch nehmen kann, müsse dem Spediteur im VC 42 Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG analog zugesprochen werden. Nicht nur Art 6 Abs 3 UStG sei richtlinienkonform auszulegen; das Gleiche treffe auch Art 7 Abs 4 UStG zu, der nach dem *Traum*-Urteil des EuGH eine Ausprägung des Art 138 MwStSystRL sei, auf den sich der Wirtschaftsbeteiligte unmittelbar berufen könne.

Eine europarechts- oder richtlinienkonforme Auslegung des Art 7 Abs 4 UStG führe dazu, dass diese Bestimmung auch den indirekten Vertreter erfasst, und zwar unabhängig davon, ob er die Nicht-Unionsware für sich einführt und ob er die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung selbst tätig (was man bezweifeln dürfe). Der Schuldner der (E)USt (von Null) im Rahmen der innergemeinschaftlichen (Anschluss-)Lieferung bedürfe des (Vertrauens-)Schutzes, das sei nach der Rechtsprechung des EuGH auch Sinn der Art 138 und 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL, die unmittelbar in den Mitgliedstaaten gelten würden.

Zur Abgabenerhöhung nach § 108 Abs 1 ZollR-DG führt die Bf aus, dass diese Bestimmung - entgegen der Ansicht des EuGH - keinen Sanktionscharakter habe. Vielmehr handle es sich bei der Abgabenerhöhung um einen reinen Finanzierungszins, habe also den Charakter einen Ausgleichszins, wie er in Art 214 Abs 3 ZK (iVm Art 519 DVO) geregelt sei. Letztere Bestimmung habe der EuGH schlichtweg übersehen. Daraus folge, dass auf nationaler Ebene kein Ausgleichszins angeordnet werden dürfe, weil Art 214 Abs 3 ZK die Materie "Ausgleichszinsen" selbst regle und damit ausschließlich dem Gemeinschaftsrecht zuweise.

Nach dem Vorrang des Unionsrechts sei § 108 Abs 1 ZollR-DG mithin unanwendbar.

Abschließend regt die Bf an, die Angelegenheit dem EuGH nach Art 267 AEUV vorzulegen.

Mit Schreiben vom 13.5.2015 hat die Bf durch ihren Vertreter ergänzend vorgebracht, man halte die derzeitige Praxis, dass die zum Zeitpunkt der Einfuhr gewährte Steuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 UStG nur Bestand habe, wenn die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw Verbringung nach Art 7 UStG nachträglich nachgewiesen würden, für (unions-)rechtswidrig.

Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass Art 6 Abs 3 UA 2 UStG iVm Art 143 Abs 2 MwStSystRL die erforderlichen Erklärungs- und Nachweispflichten normiere, die zum Zeitpunkt der Einfuhr erbracht werden müssen, damit dem gesonderten Antrag auf Gewährung der Steuerfreiheit stattgegeben werden könne.

Zu dem Zeitpunkt der Einfuhr könne nämlich nicht über das tatsächliche Gelangen der abgefertigten Ware an einen bestimmten Empfänger in dem anderen Mitgliedstaat, dem Bestimmungsmitgliedstaat, entschieden werden. Die Vorschriften würden auch nicht vorsehen, dass das Fortbestehen der Steuerfreiheit von dem nachträglichen Erbringen eines Ankunftsnachweises im Bestimmungsmitgliedstaat abhängen. Soweit also Art 6 Abs 3 UA 1 UStG - entsprechend der bisherigen Praxis - vom Anmelder den buchmäßigen Nachweis fordert, gehe er, wie § 5 Abs 1 Nr 3 UStG weiter belege, über die MwStSystRL hinaus. Art 6 Abs 3 UA 1 UStG sei damit richtlinienkonform auszulegen und beziehe sich demgemäß auf die Nachweispflichten des Art 6 Abs 3 UA 2 UStG.

Der Grenzspediteur sei ausschließlich für die Verzollung zuständig; er habe mit dem der Verzollung zugrundeliegenden Geschäft nichts zu tun. Von ihm könnten infolgedessen auch nur Verzollungsunterlagen verlangt werden, nicht aber auch Geschäftsunterlagen, die letztlich den Buch- und Belegnachweis iSd Art 138 MwStSystRL iVm Art 7 UStG begründen würden.

Der Buch- und Belegnachweis beziehe sich auf das Liefergeschäft, mit dem der Grenzspediteur nichts zu tun habe.

Das alles verstehe sich (eigentlich) von allein, wenn der Grenzspediteur direkt den Lieferanten oder dessen Abnehmer vertritt. Es könne letztlich aber bei der hier gegebenen indirekten Vertretung, die ihn zum Steuerschuldner mache, nicht anders sein. Denn die Steuerschuldnerschaft setze den Grenzspediteur nicht in die Lage, den für die innergemeinschaftliche Lieferung erforderlichen Buch- und Belegnachweis zu erbringen bzw den Nachweis zu erbringen, dass die Steuerbefreiungsvoraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen; dafür müsste er selbst Lieferant bzw innergemeinschaftlicher Verbringer iSd Art 6 Abs 3 UA 1 UStG sein; das aber sei bei der Bf hier nicht gegeben.

Die gegenwärtige Praxis zu Art 6 Abs 3 UStG sei nur dann gerechtfertigt, wenn der Anmelder Einführer in dem Sinne sei, dass er die Nicht-Unionsware für sein Unternehmen verwendet; das sei aber beim indirekten Vertreter, dem Spediteur, nicht der Fall, er habe - nach einhelliger Auffassung - keine umsatzsteuerliche Verfügungsmacht über die Nicht-Unionsware bei der Einfuhr. Die gegenteilige Auffassung des VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.3.2014 sei nicht verständlich.

Nach der Rechtsprechung des EuGH müsse der Buch- und Belegnachweis iSd Art 138

MwStSystRL iVm Art 7 UStG leicht und einfach sein; zudem dürften daran keine übermäßigen Anforderungen mit verbunden sein. Schließlich müsse der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Einfuhr wissen, welche Nachweise er zu erbringen habe. Die Forderung des Zollamtes aber, die Bf solle Unterlagen über Geschäfte vorlegen (zB Kaufverträge, Zahlungsbelege etc), an denen sie gar nicht beteiligt ist, laufe auf Unzumutbarkeiten und Unmöglichkeiten hinaus. Wende man also, wie das Zollamt, das Nachweissystem für innergemeinschaftliche Lieferungen auf den Grenzspediteur an, sei er per se überfordert, weil "geht der VC 42 schief", er über die Verzollung hinaus Ermittlungen nach dem Verbleib und dem Empfänger der Ware anstellen müsste, die mit seinem Verzollungsgeschäft nichts zu tun hätten. Den Anforderungen des EuGH werde deshalb nur die Auffassung gerecht, nach denen der Buch- und Belegnachweis durch die Erklärungs- und Nachweiserfordernisse des Art 143 Abs 2 MwStSystRL ersetzt werde.

Aus dieser Rechtslage zum VC 42 im Zusammenhang mit dem Grenzspediteur folge, dass die bei der Einfuhr gewährte Steuerbefreiung im Fall der indirekten Vertretung nur bei demjenigen rückgängig gemacht werden dürfe, der die Unregelmäßigkeiten begangen habe; das sei hier allenfalls X, nicht aber die Bf. Es gebe zudem kein einziges aussagekräftiges Indiz dafür, dass die Bf von irgendwelchen Unregelmäßigkeiten Kenntnis gehabt habe oder hätte haben können.

Die in Art 6 Abs 3 UA 2 UStG abschließend aufgeführten Erklärungs- und Nachweispflichten seien hier unzweifelhaft erfüllt. Insbesondere seien die danach erforderlichen UIDs von X und der Bf in den Zollanmeldungen erklärt.

Die Frage, ob X entsprechend den vorgelegten Unterlagen tatsächlich Verbringer iSd Art 6 Abs 3 UStG war, habe das Grenzzollamt durch bestandskräftigen Verwaltungsakt bejaht.

Für ihre Entscheidung über den jeweiligen Antrag auf Steuerbefreiung im Rahmen der Zollanmeldungen zum VC 42 habe das Grenzzollamt jeweils die Rechnungen an X, die CMR-Frachtbriefe etc zugrunde gelegt. Damit habe dieses Zollamt auch die diesen Rechnungen zugrundeliegenden Umsatzgeschäfte als maßgeblich für den VC 42 zugrunde gelegt. Die Entscheidung (= Verwaltungsakt) sei auch für das Zollamt Salzburg bindend und könne nicht durch Heranziehen anderer Liefergeschäfte relativiert werden. Das bedeute, dass andere Abnehmer als X im Zusammenhang mit Art 6 Abs 3 UA 2 UStG außer Betracht zu bleiben hätten.

Die Antragstellerin habe damit ihre Erklärungs- und Nachweispflichten erfüllt.

Mit Schreiben vom 27.8.2018 wurde mit Blick auf das *Enteco Baltic*-Urteil des EuGH vom 20.6.2018, C-108/17, ergänzend vorgebracht, dieses stelle klar, dass die österreichische Praxis des VC 42 mit Unionsrecht nicht zu vereinbaren sei.

Nach dem EuGH sei die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung (igAL) ganz und gar eine innergemeinschaftliche Lieferung (igL), für die die MwStSystRL gelte und nicht Zollrecht. Die igAL werde bloß im Rahmen des Zollverfahrens 42 auf gesonderten Antrag hin im Feld 37 der Zollanmeldung durch Festsetzung der EUSt auf Null, also durch einen nationalen

Steuerverwaltungsakt gewährt. Diese Formalie mache die igAL aber nicht zu einem nirgendwo geregelten Zollverfahren. Die Nicht-Unionsware werde durch die so genannte Unterwegsverzollung oder Fiskalverzollung zur Unionsware, auf die Zollrecht unanwendbar sei, sie befinde sich durch die Verzollung im zollrechtlich freien Verkehr, eine zollamtliche Überwachung gebe es danach nicht mehr, erst recht nicht hinsichtlich der EUSt. Die zollamtliche Überwachung bzw. Steueraufsicht der igL werde durch MIAS und den Buch- und Belegnachweis hergestellt. Die Anwendung des Art 204 Abs 1 ZK iVm § 71a ZollR-DG verstoße damit eindeutig gegen Art 143 Abs 1 lit d), Abs 2 iVm Art 138 MwStSystRL.

Auch die Nacherhebungsvorschrift des Art 220 Abs 1 ZK sei unanwendbar, weil sich das Abfertigungszollamt über die materielle Steuerbefreiungsvoraussetzung der Übertragung der Verfügungsmacht auf einen Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat "zum Zeitpunkt der Einfuhr" (Art 143 Abs 2 MwStSystRL) nicht irren könne, sie finde erst nach der Verzollung statt. Die einzige Steuerbefreiungsvoraussetzung, die im Zollverfahren 42 zu prüfen sei, sei nach dem EuGH-Urteil *Enteco Baltic* der Grenzübertritt, das Verlassen der Ware vom Verzollungsmitgliedstaat in Richtung Bestimmungsmitgliedstaat.

Das Vorliegen dieser Voraussetzung habe der Antragsgegner hier aber selbst festgestellt. Allerdings meine er irrigerweise, hier greife die Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH ein. In der Folge wird das Urteil des EuGH umfassend dargestellt und auf diverse Veröffentlichungen und Kommentarmeinungen hingewiesen. Die Bf zieht daraus den Schluss, dass die Rechtsprechung des VwGH mit dem EuGH-Urteil unvereinbar sei und nicht länger aufrecht erhalten werden könne.

Auch das Verhalten der Behörde sei in die Rechnung mit einzubeziehen, so der EuGH in seinem *Santogal*-Urteil.

Der EuGH bestätige die in der Literatur seit einigen Jahren vertretene Auffassung, dass der VC 42 aus zwei voneinander zu trennenden Teilen bestehe, einem zollrechtlichen Teil = Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nach Art 201 ZK, und einem steuerrechtlichen Teil = igL nach Art 143 Abs 1 lit d), Abs 2 iVm Art 138 MwStSystRL. Der steuerrechtliche Teil des VC 42 unterliege dabei ausschließlich dem Mehrwertsteuerrecht, nicht hingegen, auch nicht ein bisschen, dem Zollrecht über § 26 Abs 1 UStG.

Die Praxis, die EUSt nachzuerheben, wenn die Ware nicht an den in der Zollanmeldung genannten Empfänger gelangt, könne nach dem *Santogal*-Urteil des EuGH nicht mehr weiter fortgeführt werden.

Die igAL sei eine igL, die der Schuldner der EUSt tätige. Das bedeute nach dem *Enteco Baltic*-Urteil des EuGH insbesondere, dass

- das Zollverfahren 42 mit dem Einfuhrabgabenbescheid als Folge der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nach Art 201 ZK ende. Danach sei die Nicht-Unionsware eine Unionsware, für die kein Zollrecht mehr gelte;
- die nach der Unterwegsverzollung ausgeführte igL richte sich ausschließlich nach der MwStSystRL (Art 138);
- von den drei abschließenden Steuerbefreiungsvoraussetzungen des Art 138 MwStSystRL

(Lieferung, Transport von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, steuerpflichtiger Erwerber) sei allein der Transport im Zollverfahren 42 zu prüfen. Der Steuerpflichtige habe grundsätzlich zu beweisen, dass die zur Unionsware gewordene Nicht-Unionsware den Verzollungsmitgliedstaat in Richtung Bestimmungsmitgliedstaat verlassen hat, was er anhand des bei der Verzollung vorzulegenden CMR-Frachtbriefs belegen könne. Wenn Zollrecht nach der Verzollung nicht mehr anwendbar ist und das Nichtvorliegen der Steuerbefreiungsvoraussetzungen keinen Nacherhebungs- oder Irrtumstatbestand iSd Art 220 Abs 1 ZK (= Art 105 UZK) erfüllt, dürfte die jetzt praktizierte Nacherhebung der EUST nach § 21 Abs 2 UStG iVm den Zollschuldentstehungstatbeständen rechtswidrig sein.

Ausdrücklich wird auch angeregt, die Frage, ob der Importeur Schuldner der EUST sein muss, nach Art 267 AEUV dem EuGH vorzulegen, falls sie entscheidungserheblich sein sollte.

Zusammenfassend stellt die Bf fest, die vom Zollamt aufgelisteten Mängel der CMR-Frachtbriefe wären im Hinblick auf das *Enteco Baltic*-Urteil irrelevant. Nachzuweisen sei lediglich der Transport von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat; dazu würden die vorgelegten CMR-Frachtbriefe ausreichen. Wenn der Steuerpflichtige die die nach Art 143 Abs 2 MwStSystRL erforderlichen Erklärungen und Nachweise abgegeben hat, gelte, dass sich die Beweislast auf die Zollverwaltung umkehre. Dies sei hier der Fall, da die Bf alle nach dem *Enteco Baltic*-Urteil im Zollverfahren 42 geforderten Nachweise eingereicht habe. Diese seien auch akzeptiert worden, sonst hätte die Steuerfreiheit nicht gewährt werden dürfen.

Sollte das Gericht keine Umkehr der Beweislast akzeptieren wollen, wäre diese Frage, falls entscheidungsrelevant, durch den EuGH weiter zu klären.

Für die Bf stehe fest, dass die fraglichen Waren Österreich verlassen haben. Sollte daran gezweifelt werden, so würden diese Zweifel zu Lasten des Antragsgegners gehen.

Aus der Rechtsprechung des EuGH folge, dass der Vertrauensschutz im Bereich der ig(A)L sich unmittelbar aus der MwStSystRL ergebe. Der Bf stünde also Vertrauensschutz nach Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL zu.

Die Bf habe die objektiven Steuerbefreiungsvoraussetzungen, aber auch die subjektiven Steuerbefreiungsvoraussetzungen des Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL erfüllt.

Vor dem Hintergrund der neuesten Rechtsprechung des EuGH vom 25.10.2018, C-528/17, *Milan Ježovnik*, vom 14.2.2019, C-531/17, *Vetsch*, und vom 10.7.2019, C-26/18, *FedEx*, hat die Bf durch ihren Vertreter am 1.8.2019 einen weiteren Schriftsatz mit diversen Anlagen vorgelegt und nochmals ausführlich zur Sach- und Rechtslage Stellung genommen.

Laut Bf stehe fest, dass die Waren Österreich unmittelbar nach der Zollabfertigung in Richtung eines anderen Mitgliedstaates (Ungarn) verlassen haben. Die Bf habe damit ihre Verantwortung als indirekter Vertreter im VC 42 erfüllt.

Über die Steuerbefreiung der igA werde kraft Verwaltungsakt entschieden. Diese Steuerbefreiung könne nur durch Rücknahme rückgängig gemacht werden, nicht aber durch Nacherhebung nach § 71a ZollR-DG iVm Art 204 ZK.

Der Spediteur als indirekter Vertreter scheide als Steuerschuldner gänzlich aus, da er kein

Importeur sei und im Rahmen des Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL nur der Importeur EUSt-Schuldner nach Art 201 MwStSystRL werden könne.

Die so genannte *Eurogate II*-Rechtsprechung habe die EUSt vom Zoll getrennt. Art 239 ZK könne unmöglich im EUSt-Recht angewandt werden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH dürfe ein gutgläubiger Importeur (hier die Bf) nicht auf die EUSt in Anspruch genommen werden. Das Urteil *Milan Ježovnik* stehe in krassem Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Die Rechtsprechung des VwGH zum Vertrauensschutz im VC 42 widerspreche zweifelsfrei der Rechtsprechung des EuGH und sei nicht mehr länger aufrechtzuerhalten. Vertrauensschutz richte sich nach Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL, was die Anwendung der Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH auf den Importeur bedeute. Dem Importeur stehe die Steuerbefreiung nur zu, wenn er gutgläubig ist; ist er bösgläubig (bei der Bf unstrittig nicht der Fall), ist ihm die Steuerbefreiung zu verwehren.

Im *Vetsch*-Urteil habe der EuGH nicht zwischen Importeur und seinem Vertreter unterschieden - nach dem Motto: Selbst wenn der Spediteur wie ein Importeur zu behandeln sein müsste, könnte er sich auf Vertrauensschutz nach Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL berufen.

Entgegen der Rechtsprechung des VwGH komme man bei richtlinienkonformer Auslegung der Art 143 Abs 1 lit d) MwStSystRL zu dem Ergebnis, dass Art 7 Abs 4 UStG analog auf das Verhältnis unionsansässiger Importeur-Spediteur angewandt werden dürfe.

Nach der EuGH-Rechtsprechung liege ein Einfuhrumsatz nur vor, wenn die Ware in den Wirtschaftskreislauf desjenigen Mitgliedstaats eingegangen ist, der die EUSt erheben will. Lege man die Feststellungen im *FedEx*-Urteil auf die EUSt-Befreiung um, könne im vorliegenden Fall in Österreich keine EUSt entstehen, weil die fiskalverzollte Ware im Mitgliedstaat des Erwerbs nachweislich angekommen sei (Beweislastumkehr wegen Vorabprüfung nach Art 143 Abs 2 MwStSystRL). Vergleichbarkeit sei im vorliegenden Fall gegeben.

Aus dem *Vetsch*-Urteil des EuGH ergebe sich, dass die Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Endverbrauchs anfalle. das gelte auch für die Einfuhrmehrwertsteuer, und ganz besonders sogar für die EUSt-Befreiung.

Im gegenständlichen Fall hätten sich die Waren jeweils nur wenige Stunden zur Zollabfertigung in Österreich befunden und seien dann wieder zurück nach Ungarn verbracht worden. Darin liege laut EuGH kein Einfuhrumsatz. Im VC 42 sei die Einfuhr der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat, weil dort erst der Endverbrauch statfinde.

Nach Auffassung der Bf sei die Sache zu ihren Gunsten entscheidungsreif, weil sie die Steuerbefreiungsvoraussetzungen des Art 143 Abs 1 lit d), Abs 2 MwStSystRL iVm Art 6 Abs 3 UStG nach der Rechtsprechung des EuGH, jedenfalls subjektiv, erbracht habe. Sollte der Senat das anders sehen, solle er eine Reihe konkreter Fragen, die im Schriftsatz formuliert werden, an den EuGH gemäß Art 267 AEUV richten.

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde antragsgemäß am 22.8.2019 durchgeführt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art 6 Abs 3 UStG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl 1996/756 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 leg cit 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 lautet:

"(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) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

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

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und ...

(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 dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen 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."

Als Lieferung gegen Entgelt gilt gemäß Art 3 Abs 1 Z 1 UStG auch das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur - näher definierten - vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Die Steuerfreiheit des Art 6 Abs 3 UStG beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

Art 143 dieser Richtlinie idmF lautet auszugsweise:

"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 den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist;"

Die Mitgliedstaaten befreien gemäß Art 138 Abs 1 MwStSystRL 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 von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Außerdem befreien die Mitgliedstaaten gemäß Abs 2 Buchstabe c diese Artikels von der Steuer auch die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die ua gemäß Abs 1 von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde.

Gemäß Art 201 MwStSystRL wird bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

§ 2 Abs 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung lautet:

"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."

Gemäß § 26 Abs 3 Z 1 UStG sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Art 6 Abs 3 UStG verwendet den Begriff des Anmelders, der dem Zollrecht entnommen ist. Die MwStSystRL spricht hingegen vom Importeur im Sinn des Art 201 dieser Richtlinie, als der Person oder den Personen, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt. Durch den Verweis auf das Zollrecht in § 2 Abs 1 ZollR-DG und § 26 Abs 1 UStG ist der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer der Zollschuldner.

Wenn einfuhrabgabepflichtige Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, ist Zollschuldner nach Art 201 Abs 3 ZK der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Die Vertretung kann nach Art 5 Abs 2 ZK indirekt sein, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Art 6 Abs 3 UStG ist daher richtlinienkonform so auszulegen, dass sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art 6 Abs 3 UStG erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann. Der österreichische Gesetzgeber ist dabei einen anderen Weg gegangen als etwa der deutsche Gesetzgeber, der den Begriff des Anmelders aus der entsprechenden Befreiungsvorschrift des § 5 Abs 1 Nr 3 des (deutschen) Umsatzsteuergesetzes entfernt hat.

Zum Vorbringen der Bf, sie sei zur indirekten Stellvertretung gezwungen worden, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung die Vertretung nach Art 5 Abs 2 ZK sowohl direkt als auch indirekt sein kann, weil sowohl der Anmelder selbst (und sei es, dass dieser durch einen Spediteur direkt vertreten ist), als auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art 6 Abs 3 UStG erfüllen kann (VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Die Erklärung im Sinn des Art 5 Abs 4 erster Satz ZK, als Vertreter für eine bestimmte Person handeln zu wollen, stellt eine Willenserklärung dar. Es besteht somit kein Zwang, für den durch eine Person Beauftragten, als indirekter Vertreter zu handeln (VwGH 29.1.2015, 2013/16/0129). Auch im Fall einer direkten Vertretung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Anmelders ist die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer weiterhin möglich. Zwar mag die steuerliche Erfassung eines in der Union ansässigen Unternehmens in Österreich mit einem wirtschaftlichen Aufwand verbunden sein, die Wahlfreiheit dieser Person, sich bei der Einfuhr von Waren in die Union direkt oder indirekt vertreten zu lassen, wird dadurch jedoch nicht beschränkt.

Auch durch die in der österreichischen Verwaltungspraxis vorgesehene Verwendung einer Sonder-UID für Spediteure erfährt diese nach der geltenden Rechtslage bestehende Wahlfreiheit keine Einschränkung, da deren (mit Vereinfachungen verbundene) Verwendung weder verpflichtend ist, noch die Dispositionsmöglichkeiten der Bf einschränkt.

Die diesbezüglichen Einwände der Bf sind daher unberechtigt (siehe dazu ausführlich BFG 2.3.2016, RV/5200070/2015; VwGH 30.06.2016, Ra 2016/16/0033).

Laut Aktenlage ist die Bf vom türkischen Transportunternehmen Y (nachstehend Y) mit den Zollabfertigungen beauftragt worden. Diese Unternehmen hat auch die von der Bf in Rechnung gestellten Dienstleistungen bezahlt.

Die X hat der Bf am 23.7.2010 eine Vollmacht gemäß Art 5 ZK erteilt. Die Bf ist bei den Abfertigungen unter Hinweis auf diese Vollmacht als indirekter Vertreter der X aufgetreten. Weitere Bevollmächtigungen vom Exporteur oder Frächter liegen nicht vor.

Die Bf hat bei den in Rede stehenden fünfzehn Zollabfertigungen durch Eintragung des Verfahrens codes 4200 (steht für "Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiende Lieferung [Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer] ohne vorangegangenes Zollverfahren") im Feld 37 der Zollanmeldung beantragt, eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 UStG zu gewähren.

Die Steuerbefreiung nach der zitierten Norm findet bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch für den Fall Anwendung, dass die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar innergemeinschaftlich verbracht werden, da gemäß Art 7 Abs 2 Z 1 UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art 3 Abs 1 Z 1) als igL gilt.

Nach Art 3 Abs 1 Z 1 UStG gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung übertragen bekommen hat, die Ware zur Einfuhr anmeldet und unmittelbar anschließend die Ware zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Einfuhr verbringt (*Mairinger* in AW-Prax 1995, 68).

Ein innergemeinschaftliches Verbringen muss durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgen und der Gegenstand muss sich bis zum Ende der Warenbewegung im anderen Mitgliedstaat in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinden (UFS 5.12.2011, ZRV/0130-Z2L/10, unter Hinweis auf *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 430 f).

In den verfahrensgegenständlichen Fällen ist der Verbleib der eingeführten Waren ungeklärt. Es steht weder fest, wo die Warenbewegungen geendet haben, noch in wessen Verfügungsmacht sich die Gegenstände bis zum Ende der Warenbewegungen befunden haben. Die Übernahmebestätigungen durch X auf den Frachtpapieren sollen laut den Ermittlungen der französischen Behörden gefälscht sein. Im Hinblick auf die vorliegenden Ermittlungsergebnisse kann aber davon ausgegangen werden, dass X oder allenfalls die ehemalige Geschäftsführerin GF selbst bei Erteilung der Aufträge für die Zollabfertigungen hinsichtlich der eingeführten Wirtschaftsgüter die Verfügungsmacht innehatte (was auch die Bf annimmt). Es wäre demnach von einem der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringen auszugehen.

In einem ähnlich gelagerten Fall, in dem ebenfalls eine Spedition als indirekte Vertreterin des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängers Anmeldungen zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich Verkehr abgegeben hat und dabei durch Verwendung des Codes 4200 die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 UStG beantragt wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof die Revision der Spedition als unbegründet abgewiesen (VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059).

Diese Entscheidung wird vor allem auf den Umstand gestützt, dass – wie auch im vorliegenden Fall – die verantwortlich handelnden Personen des Empfängers die Waren bewusst der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat entziehen wollten und auch entzogen haben.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von dieser Rechtsprechung abzuweichen und ist der Ansicht, dass die Voraussetzungen für die in Rede stehende Steuerbefreiung auch im vorliegenden Fall, dem ebenfalls ein derartiges steuerunredliches Handeln zugrunde liegt, aus den genannten Gründen nicht erfüllt sind.

Die Bf kann mit ihren umfangreichen Einwendungen und dem Hinweis auf diverse EuGH-Urteile, die sie für sich reklamieren möchte, nicht darüber hinwegtäuschen, dass die von ihr

begehrte Steuerfreiheit nur gilt, wenn eine Reihe von Mindestvoraussetzungen vorliegen. So gilt die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß Art 6 Abs 1 zweiter Satz UStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016 nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen steht.

Zwar ist diese Bestimmung erst nach dem im vorliegenden Beschwerdefall zu beurteilenden Zeitraum in Kraft getreten, doch wollte der Gesetzgeber, wie sich aus den Materialien (ErlRV 684 und zu 684 BlgNR, 25. GP, 31) ergibt, lediglich der Rechtsprechung des EuGH Rechnung tragen, wonach das Recht ua auf Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen ist, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat. Damit kommt dieser Bestimmung lediglich klarstellender Charakter zu, weil die Rechtsprechung des EuGH auch für vor Inkrafttreten dieser Bestimmung zu beurteilende Fälle zu beachten ist (vgl VwGH 25.4.2017, Ra 2016/16/0059).

Der EuGH hat im Urteil vom 9.2.2017 in der Rs C-21/16 (*Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal*) seine Rechtsprechung bekräftigt, dass einem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung (nach Art 138 Abs 1 der MwStSystRL) versagt werden muss, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zu Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern. Dies hat der EuGH insbesondere im Urteil vom 18.12.2014 in den Rs C-131/13 u.a. (*Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof* ua) ausgesprochen, wobei der EuGH dies gleichermaßen auf das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung und auf Mehrwertsteuererstattung bezog und dies dadurch ergänzte (Rn 62), dass diese Pflicht, die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, auch dann besteht, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen.

Im Urteil vom 20.10.2016 in der Rs C-24/15 (*Josef Plöckl*) hat der EuGH auch insoweit das innergemeinschaftliche Verbringen (Art 138 Abs 2 Buchstabe c) der MwStSystRL) der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt und dazu ausgesprochen (Rn 44), dass sich ein - ein solches innergemeinschaftliches Verbringen vollziehender - Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen kann.

Schließlich hat der EuGH im Urteil vom 28. Juli 2016 in der Rs C-332/15 (*Giuseppe Astone*) gerade das Nichtabgeben von Steueranmeldungen und die daraus resultierende

Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen selbst als Grund für die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts angesprochen.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist Steuerpflichtiger bzw Unternehmer im Sinne von Art 6 Abs 1 zweiter Satz UStG jener Wirtschaftsbeteiligte, der das der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichkommende innergemeinschaftliche Verbringen ausgeführt hat, sohin die im Feld 8 der Zollanmeldungen genannte Warenempfängerin X mit Sitz in Frankreich (allenfalls GF oder eine unbekannter Person).

In Anbetracht der als erwiesen anzusehenden Einbindung dieses Unternehmens in die festgestellten Mehrwertsteuerbetrügereien und auf Grund des Umstandes, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe durch diese Empfängerin in Frankreich nicht erklärt worden sind, ist der Steuerpflichtigen, jener Wirtschaftsbeteiligten, die das innergemeinschaftliche Verbringen bewirkte (also der von der Bf indirekt vertretenen X), vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung die Steuerbefreiung zu versagen.

Ist jedoch die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung deshalb nicht steuerfrei, so ist auch eine Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art 6 Abs 3 UStG nicht gegeben.

Für die in Rede stehenden Waren ist daher nach § 26 Abs 1 UStG iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG und Art 204 Abs 1 ZK die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden. Diese Versagung der Steuerbefreiung betrifft somit zunächst den Empfänger als Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach § 26 Abs 1 UStG iVm Art 204 Abs 3 ZK.

Für diese somit entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde die Bf nach § 71a ZollR-DG in Anspruch genommen.

Entgegen der Rechtsansicht der Bf ist die von ihr behauptete Gutgläubigkeit gegenüber der X nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 28.3.2014, 2012/16/0009) erst in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl das Urteil des EuGH vom 17.2.2011, C-78/10, *Marc Berel* ua).

Die belangte Behörde gründet das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld im Beschwerdefall auf Art 201 ZK und sieht die Bf als Schuldnerin nach Art 201 Abs 3 erster Satz ZK.

Demgegenüber geht der Gesetzgeber in solchen Fällen von einem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art 204 Abs 1 ZK aus, wie aus der Bestimmung des § 71a ZollR-DG ersichtlich ist (vgl insbesondere die Materialien zu dieser durch die dritte ZollR-DG - Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 eingefügten Bestimmung; RV 916 BlgNR, 20. GP). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in Fällen, in denen die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung des Art 6 Abs 3 UStG 1994 zu prüfen war, Art 204 Abs 1 ZK herangezogen (vgl. die Erkenntnisse vom 18.10.2007, 2006/16/0108, und vom 18.12.2006, 2006/16/0070) und diese Entscheidung

insbesondere auf den Umstand gestützt, dass — wie auch im vorliegenden Fall — die verantwortlich handelnden Personen des Empfängers die Waren bewusst der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat entziehen wollten und auch entzogen haben.

Wenn die Bf in Art 204 ZK keine geeignete Rechtsgrundlage für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld sieht, weil keine der dort genannten Verfehlungen vorliegen würden, ist sie daran zu erinnern, dass auf die Einfuhrumsatzsteuer Art 204 ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in § 2 Abs 1 ZollR-DG und § 26 Abs 1 UStG sinngemäß anzuwenden ist (vgl auch den VwGH-Beschluss vom 28.9.2016, Ra 2016/16/0052, und das bereits erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2014, 2012/16/0009).

Gemäß § 71a ZollR-DG schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 UStG eine nach Art 204 Abs 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art 204 Abs 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt. Die Bf war im Beschwerdefall die Anmelderin der in Rede stehenden Waren und damit Gesamtschuldnerin.

Soweit vorgebracht wird, im Beschwerdefall sei gar keine Steuerbarkeit der Einfuhr gegeben, weil die Waren bei einer innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferung mit nachweisbarer Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat nicht im Inland in den Wirtschaftskreislauf gelangt seien, ist entgegenzuhalten, dass die in Rede stehenden Waren ja gerade in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind (Art 60 MwStSystRL) und nicht mehr einem Verfahren im Sinn des Art 61 Abs 1 der MwStSystRL unterlagen (vgl auch den Beschluss des VwGH vom 28.9.2016, Ra 2016/16/0052, mwN). Nach der Rechtsprechung des EuGH kann neben der Zollschild eine Mehrwertsteuerpflicht bestehen, wenn aufgrund des Fehlverhaltens, das zur Entstehung der Zollschild führte, angenommen werden kann, dass die fraglichen Waren in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind und somit einem Verbrauch, dh dem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang, zugeführt werden konnten (Urteile vom 2. Juni 2016, *Eurogate* und *DHL*, C- 226/14 und C- 228/14, Rn 65, sowie vom 1. Juni 2017, *Wallenborn*, C- 571/15, Rn 54).

Im vorliegenden Fall sind die Waren im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem sie in die Union verbracht wurden, dh in Österreich, in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt, da die Bf die Waren für eine igL verwenden wollte, die einen steuerbaren Vorgang darstellt.

Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts. Andernfalls wäre die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art 143 Abs 1 Buchstabe d) der MwStSystRL inhaltsleer, weil sie die grundsätzliche Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer im Einfuhrmitgliedstaat erfordert, um unter den dort genannten Voraussetzungen von dieser Einfuhrumsatzsteuer wieder zu befreien.

Die Steuerbefreiung für die igL ist aber auch deshalb zu versagen, weil - wie oben ausgeführt - wegen Nichtbeachtung formeller Erfordernisse kein sicherer Nachweis vorliegt, dass die

materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, C-21/16, *Euro Tyre*, Rn 39f; 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, Rn 59).

Die nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, erforderlichen Belegnachweise über die innergemeinschaftlichen Warenbewegungen liegen nicht vor. Der tatsächliche Bestimmungsort und der tatsächliche Empfänger sind unbekannt, weshalb der Erwerber und der Ort des Erwerbes nicht festgestellt werden können.

Durch den angefochtenen Bescheid wurde die Bf somit, soweit der angefochtenen Bescheid über die Einfuhrumsatzsteuer abspricht, in den geltend gemachten Rechten nicht verletzt.

Zu den von der Bf ins Treffen geführten EuGH-Urteilen bzw. Schlussanträgen ist festzustellen, dass diese zum Großteil weder sachverhältnismäßig noch hinsichtlich der Aussagen des EuGH das Verfahren 42 betreffen, sondern die Frage der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld bei Zollverstößen nach Titel VII Kapitel 2 ZK und den dazu ergangenen Durchführungsvorschriften; um die Person des EUST-Schuldners ging es bei diesen Verfahren nicht. Auch eine strikte Trennung von Zollrecht und EUST-Recht lässt sich daraus nicht ableiten.

Vielmehr kann daraus der Schluss gezogen werden, dass die Vermutung zulässig ist, dass Nichtunionswaren, die einem besonderen Zollverfahren unterliegen, bei einem Zollverstoß diesem besonderen Zollverfahren nicht mehr unterliegen und somit die EUST-Schuld entsteht (vgl. *Bieber*, SWK13/2019, 641). Diese Vermutung ist allerdings widerlegbar.

Wie bereits ausgeführt ist die RL 2009/69/EG zur Änderung der MwStSystRL von den Mitgliedstaaten erst mit 1.1.2011 umgesetzt worden und betreffen diese Änderungen nicht die materiell-rechtlichen Voraussetzungen.

Zum Vorbringen, die Bf habe alle erforderlichen Nachweise ordnungsgemäß erbracht und diese seien vom Grenzzollamt anerkannt worden, weshalb eine spätere Beanstandung unzulässig sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Zollbehörden nach Art 78 ZK einen Anspruch haben, nach der Überlassung der Waren eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 UStG vorliegen oder nicht bzw. ob ein Steuerpflichtiger von einer etwaigen Steuerhinterziehung Kenntnis hatte oder haben konnte. Gegebenenfalls treffen sie dann die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln. Maßgebend ist, ob anhand objektiver Umstände festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass die auf die fraglichen Einfuhren folgenden Lieferungen mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft waren (vgl. EuGH 25.10.2018, C-528/17, *Milan Ježovnik*).

Im Beschwerdefall ist nach Auskunft der zuständigen französischen Behörden im betreffenden Zeitraum keine Steuererklärung abgegeben worden und sind wegen des Insolvenzverfahrens von der Empfängerin X auch keine Waren in der Türkei bestellt worden. Ob die ehemalige Geschäftsführerin im Namen der Gesellschaft Eigengeschäfte getätigt hat, kann dahingestellt bleiben.

Jedenfalls wurden in den Beschwerdefällen igL in Form des gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens erklärt. GF als Geschäftsführerin der genannten Empfängerin X muss zwingend gewusst haben, dass die Waren nicht der Erwerbesteuer unterzogen werden sollen. Weder die vorliegenden Frachtbriefe noch die erst neun Jahre später ausgestellte Bestätigung des Frachtführers vermögen daran etwas zu ändern. Dies sieht auch die Bf so, nur verwechselt sie, dass es dabei nicht auf den vertretenden Spediteur ankommt, sondern auf den Importeur und Lieferer.

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16.10.2003, C-91/02, die Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG dem Grunde nach mit dem Gemeinschaftsrecht als vereinbar erachtet.

Unter Berücksichtigung der nationalen Bestimmungen kann davon ausgegangen werden, dass der Zinssatz nach § 108 ZollR-DG unter den Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im nationalen Recht für Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion wirksam, verhältnismäßig und abschreckend ist. Die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG ist demnach unter Heranziehung des Zinssatzes für Säumniszinsen grundsätzlich zulässig (VwGH 25.3.2004, 2003/16/0479).

Abweichend vom Bundesfinanzgericht ist die belangte Behörde von einer Zollschuldentstehung nach Art 201 ZK ausgegangen.

Entsteht eine Zollschuld nach Art 204 ZK, entspricht die Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG dem Betrag, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen angefallen wäre. Die Abgabenerhöhung war daher neu zu berechnen.

Die Befassung des EuGH ist im Beschwerdefall nicht erforderlich. Die von der Bf angeregten Fragen sind entweder bereits beantwortet oder ergeben sich die Antworten aus der insofern nicht zu beanstandenden Rechtsprechung des VwGH.

Aufgrund der Anmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr liegt zweifelsfrei eine Einfuhr vor, die auch gewollt war, da andernfalls keine igL möglich gewesen wäre. Im Bestimmungsmitgliedstaat werden die Waren nicht eingeführt, sondern innergemeinschaftlich erworben. Daran wird in keinem der zum Verfahren 42 ergangenen EuGH-Urteile Zweifel geübt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes und wohl auch des Verwaltungsgerichtshofes besteht Personenidentität zwischen Importeur und Lieferer (hier X). Der Spediteur liefert auch nicht im Sinne des UStG. Dies wird auch durch den Satz *"Die Befreiung ist nur*

anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt" klargestellt.

Wie bereits dargelegt haftet der Spediteur im Rahmen der nationalen Bestimmung des § 71a ZollR-DG.

Wird festgestellt, dass der Importeur zu Unrecht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit worden ist, schuldet diese Einfuhrumsatzsteuer auch der anmeldende Spediteur.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabensforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050).

Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass über das Vermögen des weiteren Gesamtschuldners X bereits am 7.9.2010 das Konkursverfahren eröffnet worden war, im Zeitpunkt der Bescheiderlassung daher zwingend geboten (vgl VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Der Antrag, die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen, ist in der mündlichen Verhandlung von der Bf zurückgenommen worden, weshalb darauf nicht mehr einzugehen ist.

Aus den genannten Gründen war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzungen sind - insbesondere im Hinblick auf die in der Begründung zitierte Rechtsprechung - nicht gegeben.

Salzburg-Aigen, am 20. November 2019