

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 3.8.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Salzburg vom 26.6.2015, Zahl: 600000/00000/26/2013, betreffend Erstattung von Abgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin RR zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend geändert, als dass dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 4.9.2013 teilweise stattgegeben wird und Einfuhrumsatzsteuer (B00) in der Höhe von € 90.711,90 und Abgabenerhöhung (1ZN) in der Höhe von € 7.977,91 gemäß Artikel 239 Absatz 1 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO und § 83 iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG erstattet werden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der einzelnen Erstattungsbeträge sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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 4200) 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 D, 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 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (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 4200) veranlasst und sei dabei mit ihrer Sonder-UID ATU00000000 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 Artikels 6 Abs 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), BGBl 1994/663, treffe den Anmelder insbesondere auch die Pflicht, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Artikels 7 UStG 1994 - 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 gleichzeitig beantragt, die Abgaben aus Billigkeit zu erlassen bzw zu erstatten.

Sollte Artikel 7 Abs 4 Umsatzsteuergesetz (analog) die von ihr befürwortete, vom unionsrechtlichen Schutzzweck herkommende Auslegung nicht zur Verfügung stellen, und werde ein daneben bestehender Vertrauensschutzanspruch unmittelbar aus dem Unionsrecht verneint, sei wegen der unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der Neutralität des Mehrwertsteuersystems ein Erlass aus Billigkeit unabdingbar.

Im Rahmen der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung müsse berücksichtigt werden, dass der Unternehmer im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung als Inkassobüro des Staates tätig und dabei auf private Informationen und Dokumente angewiesen sei. Diese Umstände würden deutlich machen, dass die damit verbundene Störanfälligkeit dieses Steuersystems zu einem verstärkten Schutz, zu einer besonderen Inanspruchnahme des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes für den liefernden Unternehmer führen müsse. Der EuGH weise dabei den richtigen Weg, indem er auf die Bemühungen des Unternehmers abstelle, damit es nicht zur Hinterziehung der Erwerbsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat komme. Dabei würden die formellen Nachweiserfordernisse der jeweiligen Mitgliedstaaten eine Orientierungsrichtlinie vorgeben, seien aber keinesfalls "für sich selbst da". Entscheidend seien die Bemühungen des Lieferanten, sicherzustellen, dass der Gegenstand physisch von einem Mitgliedstaat in einen anderen bewegt wird und dort nicht Gegenstand einer Steuerhinterziehung wird. Nur insoweit spiele die Gutgläubigkeit des Lieferanten im objektiv strukturierten Mehrwertsteuerrecht eine Rolle. Der Verstoß gegen eine Nachweispflicht führe nach der gerade um Betrugsbekämpfung bemühten Rechtsprechung des EuGH eben nicht per se zur Bösgläubigkeit und zur Versagung der Steuerfreiheit.

Das BMF, das die Auffassung des UFS zum Anwendungsbereich des Artikels 7 Abs 4 UStG 1994 teile, habe deshalb seine Arbeitsrichtlinie ZK-4200 neu gefasst und wolle Billigkeitsmaßnahmen nach Artikel 239 ZK gewähren, falls die Einfuhrumsatzsteuer beim Verbringer (=Abnehmer) nicht erhoben und dem Spediteur das Fehlverhalten nicht zugerechnet werden könne oder er durch die EUST-Erhebung in wirtschaftliche Existenznöte gerate.

Diese Voraussetzungen eines sachlichen Billigkeitsgrundes seien hier gegeben, so dass eine Billigkeitsmaßnahme nach Artikel 239 ZK iVm § 26 Abs 2 UStG 1994 zu gewähren sei.

Das Zollamt hat den Antrag auf Erstattung von Abgaben mit Bescheid vom 26.6.2015, Zahl: 600000/00000/26/2013, gemäß Artikel 239 Absatz 1 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO und § 83 iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG abgewiesen.

Zusammenfassend wird in der Begründung ausgeführt, mit der Anwendung ihrer Sonder-UID und der damit für sie verbundenen Anmeldeeigenschaft habe die Bf auf Grund ihres Vertretungsverhältnisses in mehrfacher Hinsicht umsatzsteuerrechtliche Pflichten übernommen. Als Anmelder werde sie zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn die Voraussetzungen bzw Bedingungen für die Abgabenbefreiung nicht vorliegen bzw nicht erfüllt werden. Sie sei verpflichtet, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nachzuweisen.

Der Anmelder habe sich vor der Abfertigung Gewissheit über das Vorliegen der dazu erforderlichen Voraussetzungen zu verschaffen, insbesondere wenn mit dem angewählten Zollverfahren Begünstigungen und/oder Abgabenbefreiungen verbunden sind.

Offensichtliche Fahrlässigkeit könne beim indirekten Vertreter nach Ansicht der Abgabenbehörde nur dann ausgeschlossen werden, wenn dieser dem zuständigen Zollamt unter Beachtung aller Vorschriften die erforderlichen Angaben mitgeteilt, die geforderten Nachweise vorgelegt und alle ihm zumutbaren Handlungen gesetzt hat, um mögliche oder beabsichtigte Unregelmäßigkeiten zu erkennen bzw abzuwehren.

Die von der Bf im Sinne des § 3 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 vorgelegten Nachweise würden jedoch erhebliche Mängel aufweisen. So fehle ua in den Lieferrechnungen, die den verfahrensgegenständlichen Anmeldungen zu Grunde liegen, sämtliche Merkmale für eine innergemeinschaftliche Lieferung (UID des Erwerbers, Sonder-UID des Spediteurs, Hinweis auf die Steuerfreiheit).

Auch sei der Bf zumutbar gewesen, Erkundigungen über Liquidität bzw Existenz des Empfängers einzuholen. Durch einfache Recherche im Internet hätte man feststellen können, dass sich dieser im Ausgleichs- bzw im Konkursverfahren befunden hat.

Bei gesamthafter Betrachtung der dargelegten Umstände erkenne das Zollamt eine offensichtliche Fahrlässigkeit als darin gelegen, dass die Bf als erfahrener, berufsmäßiger Zollanmelder in einer relativ einfachen Materie ihr obliegenden Sorgfaltspflichten, nämlich das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Verfahrens einer steuerbefreienden innergemeinschaftlichen Lieferung nachzuweisen, nicht nachgekommen sei.

Bei Vorliegen offensichtlicher Fahrlässigkeit des Beteiligten scheide eine Billigkeitsmaßnahme im Grunde des Artikels 239 ZK aus. Ob im vorliegenden Sachverhalt eine Unbilligkeit nach Lage der Sache zu erkennen sei, müsse daher nicht mehr geprüft werden.

Eine ernsthafte Existenzgefährdung der Bf durch die Abgabenbelastung sei weder vorgebracht worden noch anzunehmen, zumal die Abgaben von ihr bereits am 11.5.2015 entrichtet worden sind.

Gegen die Abweisung des Erstattungsantrages hat die Bf durch ihren Vertreter mit Schreiben vom 3.8.2015 Beschwerde erhoben.

Es liege keine offensichtliche Fahrlässigkeit, sondern allenfalls ein bloßer Arbeitsfehler der Bf vor.

Sei der indirekte Vertreter - wie im vorliegenden Fall - ein Logistikunternehmen, könne dieser die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung mangels Verfügungsmacht gar nicht ausführen. Die Gewährung der Steuerfreiheit sei schon deshalb rechtswidrig gewesen, weshalb ein aktiver Irrtum der Abfertigungszollstelle vorliege, den nicht die Bf zu verantworten habe.

Aus den genannten Gründen sei auch nur das vom Grenzspediteur vertretene Unternehmen, nicht aber die Bf, dazu verpflichtet, Nachweise für die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung zu erbringen. Für die Bf gelte nur die Verpflichtung nach Artikel 6 Abs 3 UA 2 Umsatzsteuergesetz. Zum Zeitpunkt der Einfuhr sei die UID der X gültig bzw aufgrund der qualifizierten Abfrage der Bf als gültig anzusehen gewesen. Laut EuGH sei die UID auch gar kein materiellrechtliches Erfordernis der Steuerbefreiung. Zu den (angeblichen) Mängeln der vorgelegten Dokumente wird ua vorgebracht, diese seien auch von den Abfertigungsorganen geprüft und für ordnungsgemäß befunden worden, denn ansonsten hätte die Steuerfreiheit nicht gewährt werden dürfen. Wäre auf Mängel hingewiesen worden, hätte die Bf die Möglichkeit der Nachbesserung gehabt. Hier komme der Rechtsgrundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung im Unionsrecht ins Spiel. Etwaige Versäumnisse dürften nicht der Bf entgegengehalten werden.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die entrichteten Einfuhrabgaben zu erstatten.

Die Beschwerde wurde vom Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2015, Zahl: 600000/00000/29/2013, als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 17.11.2015 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Erkenntnis vom 20.11.2019, RV/6200003/2015, hat das Bundesfinanzgericht den Abgabenbescheid dahingehend abgeändert, dass die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 204 ZK iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG entstanden ist. Die Abgabenerhöhung wurde gemäß § 108 Abs 1 ZollR-DG mit € 12.234,96 neu festgesetzt. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 27.12.2019 hat die Bf dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass man eine gegen das oa Erkenntnis eingebrachte Revision zurückziehe und dem bisherigen Vertreter die Vollmacht entzogen habe.

Die mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter wurde antragsgemäß am 24.1.2020 durchgeführt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gegenstände, 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, sind nach Artikel 143 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (nachstehend "MwStSystRL") von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 der MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 der MwStSystRL befreit ist.

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 gemäß Artikel 138 Absatz 1 der MwStSystRL von der Einfuhrumsatzsteuer, 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 Beginn der Versendung oder der Beförderung der Gegenstände handelt. Darüber hinaus befreien die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c) der MwStSystRL die Lieferung von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die ua gemäß Absatz 1 von der Mehrwertsteuer befreit wäre, von der Steuer, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde.

Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer gemäß Artikel 201 der MwStSystRL von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

Gemäß Artikel 6 Abs 3 UStG 1994 ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden, steuerfrei. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Es kann sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand laut Artikel 6 Abs 3 UStG 1994 erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen (vgl VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Artikel 7 Abs 2 UStG 1994 auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes, nämlich das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer in Artikel 3 Abs 1 UStG 1994 näher beschriebenen vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat.

Eine Einfuhrzollschuld entsteht gemäß Artikel 204 Absatz 1 ZK, der im vorliegenden Fall noch anwendbar ist, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten

Einfuhrabgabensatzes oder Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund 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 das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben.

Zollschuldner ist gemäß Artikel 204 Absatz 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen 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.

Der Zollkodex gilt gemäß § 2 Abs 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) und gemäß § 26 Abs 1 UStG 1994 idmF sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer .

In den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6 Abs 3 UStG 1994 schuldet eine nach Artikel 204 Absatz 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Absatz 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt (§ 71a ZollR-DG).

Gemäß Artikel 239 Absatz 1 ZK können Einfuhrabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, welche sich aus Umständen ergeben, 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.

Gemäß Artikel 905 Absatz 1 der im Beschwerdefall noch maßgeblichen ZK-DVO übermittelt der entscheidungsbefugte Mitgliedstaat den Fall der Kommission zur Entscheidung, wenn ein Antrag auf Erstattung oder Erlass gemäß Artikel 239 Absatz 2 ZK in seiner Begründung auf einen besonderen Fall schließen lässt, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt und wenn ua die Abgaben, die bei einem Beteiligten infolge desselben besonderen Umstandes, gegebenenfalls auch für mehrere Einfuhrvorgänge, nicht erhoben wurden, 500.000 EUR oder mehr betragen.

Sofern nicht nach Artikel 905 ZK-DVO die Kommission zu befassen ist, entscheidet die Entscheidungsbehörde gemäß Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO von sich aus, die Einfuhrabgaben 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.

§ 83 ZollR-DG idmF lautet:

"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 Ausschlussgrund 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."

Die Bf ist für die gemäß Artikel 204 ZK iVm § 2 Abs 1 ZollR-DG entstandene Einfuhrumsatzsteuer (siehe BFG 6.2.2020, RV/6200003/2015) , deren Erstattung im Beschwerdefall beantragt wird, gemäß § 71a ZollR-DG als Gesamtschuldnerin herangezogen worden.

Der von der Bf dagegen eingewandte Vertrauensschutz oder ihre Gutgläubigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung im Erlass - oder Erstattungsverfahren nach § 83 ZollR-DG zu prüfen (vgl VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0052; 25.4.2017, Ra 2016/16/0059).

Diese Regelung, die es der Bf ermöglicht, sich als Gesamtschuldner wirksam von der Haftung für die Einfuhrumsatzsteuer zu befreien, genügt auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (vgl das Urteil des EuGH vom 2.6.2016, *Kapnoviomichania Karelia AE*, C-81/15, Rn 53).

Den Vertrauensschutz einer Person, welche die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat und alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, hat der EuGH etwa im Urteil vom 21.12.2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV* , C-499/10, Rn 26, als Kriterium gesehen, das im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen ist, ob diese Person als Gesamtschuldner der Mehrwertsteuer herangezogen werden kann. Im oa Erkenntnis vom 25.4.2016, Ra 2016/16/0059, hat der Verwaltungsgerichtshof dargelegt, weshalb diese vom EuGH getroffenen Aussagen noch nicht bei der Heranziehung eines Einfuhrumsatzsteuerschuldners nach § 71a ZollR-DG, sondern im Verfahren über einen Erlass oder eine Erstattung nach § 83 ZollR-DG maßgeblich sind.

Im vorliegenden Beschwerdefall einer Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer ist somit 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 ReparaCão de Automoveis Lda* , C-26/16, Rn 71), die Richtschnur bei der Anwendung des § 83 ZollR-DG, 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).

Die belangte Behörde erkennt im angefochtenen Bescheid eine offensichtliche Fahrlässigkeit der Bf und führt aus, es müsse daher nicht mehr geprüft werden, ob im vorliegenden Sachverhalt eine Unbilligkeit nach Lage der Sache zu erkennen sei.

Der Gesetzgeber hat in § 83 ZollR-DG bei der Umschreibung, was als ein besonderer Fall im Sinn des Artikels 239 ZK und des Artikels 899 Absatz 2 ZK-DVO im Falle der sonstigen Eingangsabgaben (darunter die Einfuhrumsatzsteuer) zu verstehen ist, eine eigenständige Regelung getroffen.

Beschränkte sich § 83 ZollR-DG in der Stammfassung noch auf einen Verweis auf Artikel 239 ZK, so wurde mit der 3. ZollR-DG - Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, der in Artikel 239 ZK enthaltene unbestimmte Gesetzesbegriff des "besonderen Falles" für den Bereich der sonstigen Eingangsabgaben näher erläutert.

Der in § 83 ZollR-DG umschriebene Begriff des besonderen Falles (wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist) muss etwa im Falle der Erstattung oder des Erlasses von Einfuhrumsatzsteuer auch der Rechtsprechung des EuGH zum Vertrauensschutz genügen und kann daher nicht eingeschränkt werden.

Das Zollamt lastet der Bf ua deshalb ein Fehlverhalten grundsätzlicher Art an, weil eine bloß zweimalige Abfrage der UID FR000000000000 des Empfängers (am 27.7.2010 und am 7.9.2010) jedenfalls nicht ausreicht, um den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes (Unternehmers) zu genügen.

Gemäß Artikel 28 Abs 2 UStG 1994 bestätigt das Bundesministerium für Finanzen dem Unternehmer auf Anfrage die Gültigkeit einer UID sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die UID von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde.

Im vorliegenden Fall ist die in den Anmeldungen angeführte UID des französischen Empfängers am 7.9.2010 noch für ungültig erklärt worden. Das Änderungsdatum stimmt mit dem Begrenzungsdatum überein, eine rückwirkende Begrenzung ist demnach - wie in der mündlichen Verhandlung ausgeführt - nicht erfolgt.

Das Unterlassen eines Bestätigungsverfahrens war allenfalls bei den nach dem 7.9.2010 durchgeführten Einfuhren kausal für die behauptete Unkenntnis der Bf, dass es sich bei dem in den Anmeldungen angeführten vertretenen Empfänger, der X in Frankreich, um einen unredlichen Wirtschaftsteilnehmer handelte. Die Bf hätte erst ab diesem Zeitpunkt durch ein (neuerliches) Bestätigungsverfahren verhindern können, dass sie sich an einem Steuerbetrug des Empfängers beteiligt, denn die bis einschließlich 7.9.2010 angefragte und bestätigte UID war für die Person, für die sie angefragt wurde, (noch) wirksam erteilt.

Laut Punkt 4.5.7 des von der Bf vorgelegten Mitarbeiterhandbuchs (Compliance) musste rechtzeitig im Vorfeld der eigentlichen Zollabfertigung mit dem Auftraggeber Kontakt aufgenommen werden. Zu jeder Fiskalverzollung musste ein schriftlicher Auftrag (Vollmacht) des Kunden zur Abfertigung zum steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung vorliegen, ebenso eine Bestätigung der Richtigkeit der UID auf Stufe 2. Bei regelmäßigen Lieferungen war eine Prüfung bei der jeweils ersten Abfertigung im Monat vorgesehen.

Eine Übernahmebestätigung vom Warenempfänger war zwingend anzufordern. Auch wie der Nachweis der Beförderung oder Versendung und der Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu führen ist, ist in diesem Handbuch geregelt.

Auch nach der Arbeitsrichtlinien ZK-4200 der Zollverwaltung war die Inanspruchnahme des qualifizierten Bestätigungsverfahrens des Artikel 28 Abs 2 UStG 1994 (Stufe 2) bei erstmaliger Geschäftsbeziehung jedenfalls, bei ständigen Geschäftsbeziehungen nur gelegentlich bzw in Zweifelsfällen notwendig.

Im gegenständlichen Erstattungsfall ist auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse unbestritten, dass die Bf, bei der es sich um eine etablierte Spedition handelt, die über große Erfahrungen im Einfuhrgeschäft verfügt, selbst nicht in betrügerischer Absicht gehandelt hat, sondern von ihrem Abnehmer oder einem Dritten getäuscht worden ist. Eine ernsthafte Gefährdung der Existenz der Bf durch die Abgabenbelastung wurde gegenüber dem Zollamt nicht geltend gemacht und ist diese auch nicht anzunehmen, weil die Abgaben entrichtet worden sind. Die Bf hat allerdings in Folge der Vorschriften ihr Hauptgeschäft in Österreich, die Verzollung von LKW-Ladungen aus der Türkei als Fiskalvertreter, eingestellt.

In den verfahrensgegenständlichen fünfzehn Fällen ist die Bf vom türkischen Transportunternehmen Y mit den Zollabfertigungen beauftragt worden. Dieses Unternehmen, mit dem die Bf als Grenzspediteur eine langjährige unproblematische Geschäftsbeziehung unterhalten hat, hat auch die in Rechnung gestellten Dienstleistungen bezahlt.

Die X in Frankreich hat der Bf am 23.7.2010 per Telefax eine Vollmacht zur Zollabfertigung erteilt. Diese Vollmacht ist nachweislich von der Geschäftsführerin D unterfertigt worden. Die Bf hat der X eigenen Angaben zufolge regelmäßig die Abfertigungsunterlagen zugeschickt. Diese seien weder als nicht zustellbar zurückgesandt worden noch habe es eine Reaktion von Seiten des Liquidators gegeben, von dessen Einsetzung die Bf nichts wusste.

Es ist aktenkundig, dass die Waren in allen Fällen unmittelbar nach der Zollabfertigung von Österreich zurück über die Grenze nach Ungarn verbracht worden sind. Auf Grund der (laut den vorliegenden Ermittlungsergebnissen gefälschten) Übernahmebestätigungen der X auf den Frachtbriefen hatte die Bf keine Zweifel daran, dass die fraglichen Gegenstände Frankreich erreicht haben und dort erwerbsteuerpflichtig waren.

Die UID des Erwerbers X in Frankreich, die Sonder-UID der Bf und der Hinweis auf die Steuerfreiheit gehen aus den Zollanmeldungen und den angeschlossenen Unterlagen hervor.

Eine weitergehenden Überprüfungen, was die Kreditwürdigkeit der X betrifft, gab es insbesondere deshalb nicht, weil es sich um zollfreie Waren aus der Türkei gehandelt hat und die Bf im Verfahren 42 nicht in Vorlage treten musste. Dieses Vorgehen ist branchenüblich und der Bf aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht als mangelnde Sorgfalt oder offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Entscheidend ist, dass die X unter ihrer französischen UID aufgetreten ist und damit erklärt hat, dass die Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung an sie erfüllt sind. Die Bf hat das Bestätigungsverfahren nach Artikel 28 Abs 2 UStG 1994 in Anspruch genommen und konnte bei den gegebenen Umständen bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabes davon ausgehen, dass die X Unternehmereigenschaften besitzt und die Lieferungen für sie bestimmt sind. Sie hat sich Gewissheit über die Gültigkeit der UID verschafft und damit alle zumutbaren Schritte unternommen, die der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmannes entsprechen (vgl VwGH 29.3.2007, 2006/16/0178).

Da die Bf regelmäßig für die X Zollabfertigungen durchgeführt hat (von Juli bis September 2010 insgesamt 31 Einfuhren) und sie keinen Zweifel an der Existenz der X bzw der Gültigkeit ihrer UID haben musste, war die Einleitung eines Bestätigungsverfahrens für jede einzelne Zollanmeldung nicht geboten und durfte sie auf die Richtigkeit der bestätigten UID - jedenfalls eine gewisse Zeit lang - vertrauen.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu dem Schluss, dass der Bf das Unterlassen des Bestätigungsverfahrens erst ab dem 21.9.2010 vorzuwerfen ist. An diesem Tag sind von der Bf insgesamt fünf Zollanmeldungen für die X abgegeben worden und die letzte Bestätigung der UID lag zwei Wochen zurück. In der Zwischenzeit waren (am 17., 19. und 20.9.2010) fünf Sendungen ohne (neuerliches) qualifiziertes Bestätigungsverfahren nach Artikel 28 Abs 2 UStG 1994 abgefertigt worden.

Im Beschwerdefall liegt aus den angeführten Gründen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich der zehn zwischen dem 29.8.2010 und dem 20.9.2010 von der Bf abgegebenen Zollanmeldungen ein besonderer Fall nach § 83 ZollR-DG erster Fall (Unbilligkeit nach Lage der Sache) vor. Dem Erstattungsantrag war daher teilweise stattzugeben.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Beurteilung der Billigkeit einer Abgabennachsicht hat über den Einzelfall hinaus keine grundsätzliche Bedeutung.

Grundsätzlich sind Fragen des Verschuldens der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts zuzuordnen und könnten nur dann eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung darstellen, wenn die Beurteilung des Verwaltungsgerichtes in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise erfolgt wäre

(vgl etwa VwGH 28.2.2017, Ra 2017/16/0001; 19.10.2017, Ra 2017/16/0118; 28.2.2019, Ra 2019/16/0048).

Salzburg-Aigen, am 9. März 2020