

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, die Richterin ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. XX und Mag. YY in der Beschwerdesache ***Bf1***, **Adresse Deutschland**, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft., Wien, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Graz-Stadt) vom 19. September 2016 betreffend

a) Umsatzsteuer 2010 bis 2014 und

b) die Festsetzungen von Verspätungszuschlägen zur Umsatzsteuer 2010 bis 2014

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. September 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin NN zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zur Umsatzsteuer 2010 bis 2014 werden gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine englische Gesellschaft (limited liability company = Ltd.) und wurde 2004 gegründet. Sie hat ihren statutarischen Sitz auf Jersey Island (=kurz Jersey).

Die Beschwerdeführerin ist Teil eines in Deutschland ansässigen Augenoptik – Konzerns (D-Konzern), der wiederum Teil eines global tätigen Konzerns ist.

Die Beschwerdeführerin wurde für Zwecke der Abwicklung des sogenannten Abo-Geschäfts betreffend den Vertrieb von Kontaktlinsen und Pflegeprodukten in Deutschland und Österreich

gegründet.

Die Beschwerdeführerin hat laut den Feststellungen der Behörde auf Jersey lediglich ihren Sitz, übt dort aber keine Tätigkeit aus und verfügt auch weder über eigene Räumlichkeiten noch Personal.

Wie von der Beschwerdeführerin selbst vorgebracht, verfügt sie auch in Deutschland, dem Sitz der Geschäftsleitung über keine *eigenen* Mitarbeiter.

Um ihre Aufgaben wahrnehmen zu können, bedient sich die Bf. der Mitarbeiter anderer Gesellschaften des D – Konzerns.

Auch die Leitung der Geschäfte der Beschwerdeführerin wird in Deutschland am Sitz des D – Konzerns durch dessen Mitarbeiter ausgeübt.

In Österreich kooperiert der D – Konzern mit einer ebenfalls zum deutschen Teilkonzern gehörenden Augenoptik - Kette (Ö – Kette).

In den Filialen der Ö – Kette werden Augenoptikartikel wie Brillen und Kontaktlinsen sowie entsprechende Kontaktlinsenpflegemittel verkauft. Die auf die Umsätze in den Filialen der Ö – Kette entfallende Umsatzsteuer wird in Österreich erklärt und entrichtet.

Wenn ein Kunde in einer Filiale der Ö – Kette Kontaktlinsen erwirbt, erhält er eine Erstausrüstung.

Die Erstausrüstungsbox enthält:

- die ausgewählten Kontaktlinsen
- einen Kontaktlinsenbehälter
- eine AGB-Broschüre
- Broschüre Handhabung und Pflege Kontaktlinsen
- eine Ausfertigung der unterschriebenen Vertragsunterlagen betreffend den weiteren Bezug von Kontaktlinsen (Tages- und Monatslinsen) sowie Pflegemitteln.

Für den laufenden weiteren Bedarf an Kontaktlinsen (Tages- und Monatslinsen) und Pflegemitteln kann sich der Kunde entscheiden, ob er diese weiterhin in einer Filiale oder über den Lieferservice der **Beschwerdeführerin** beziehen möchte.

Entscheidet sich der Kunde für den Lieferservice, muss er einen Vertrag zur Lieferung der Ware durch die Beschwerdeführerin unterfertigen.

Laut diesem Liefervertrag beauftragt der österreichische Kunde die Beschwerdeführerin mit der laufenden Lieferung der Kontaktlinsen und Pflegeprodukte. Die Bezahlung dieser Produkte erfolgt monatlich über Bankeinzug.

In den Allgemeinen Verkaufsbedingungen (AVB) für den Lieferservice ist unter *Punkt 4.9* festgehalten:

„Die Beschwerdeführerin führt außerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaft lagernde Ware unter Beachtung der einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen im Namen des jeweiligen Kunden ein. Mit Unterzeichnung des Antrages zur Lieferung der Ware durch den Kunden bevollmächtigt dieser die Beschwerdeführerin zur Abgabe aller für die Einfuhr im Namen des Kunden erforderlichen Erklärungen.

Die Beschwerdeführerin übernimmt für den Kunden alle mit der Einfuhr verbundenen Steuern und Abgaben und stellt den Kunden von allen diesbezüglichen Verpflichtungen frei".

Nach diesen Bedingungen wird der Kunde von Seiten der Beschwerdeführerin weder mit Transportkosten, Gebühren oder Einfuhrabgaben belastet und hat auch keine Mitwirkung am Transport.

Die Filialen der Ö – Kette treten lediglich als Vermittlerin zwischen den Kunden und der Beschwerdeführerin auf.

Die Lieferung der Kontaktlinsen und Pflegemittel laut *Servicevertrag* an die Endverbraucher erfolgt von Jersey Island, einem Drittlandgebiet, aus.

Jersey ist nicht Mitglied der Europäischen Union, gehört allerdings zu deren Zollgebiet.

Die Beschwerdeführerin bestellt die Waren für diese Lieferungen bei den Herstellern in der Europäischen Union (ca. 70 % stammen aus Deutschland).

Die Hersteller liefern die Waren im Auftrag der Beschwerdeführerin aus dem Gebiet der Europäischen Union nach Jersey in das Lager eines von der Bf. beauftragten Logistikzentrums.

Die Waren werden vom Logistikzentrum im Auftrag der Beschwerdeführerin eingelagert, für die einzelnen Abnehmer an Hand der Bestellscheine kommissioniert und verpackt. Die Päckchen werden mit den Adressen der Kunden in Österreich versehen.

Die Päckchen werden an die Jersey Post zur Versendung übergeben.

Des Weiteren erledigt das Logistikzentrum sämtliche für die Versendung erforderlichen Formalitäten, wie bspw. die Erstellung von Freistellungslisten für die Einfuhr in die Europäische Union sowie der erforderlichen Papiere CN22 und CN23.

Die Waren werden mit der Jersey Post unter Zollverschluss zur TNT Express B.V. (= kurz TNT, vormals Royal Post B.V.) in die Niederlande verschickt.

Nach Eintreffen der Ware in den Niederlanden wird diese durch die TNT übernommen und in Rotterdam in die Europäische Union zum freien Verkehr eingeführt, von wo sie weiter im Postwege nach Österreich zu den privaten Abnehmern gelangt.

Der Zollwert der einzelnen Pakete liegt größtenteils unter 22 Euro, weshalb weder Zoll noch Einfuhrumsatzsteuer anfallen.

An den Endkunden in Österreich ergeht keine Rechnung.

Die TNT meldet jene Waren mit einem Wert *über 22 Euro* gesammelt beim Zoll an. Auf den diesbezüglichen Vorschreibungen scheint die TNT als Zollschuldnerin auf. Die Einfuhrabgaben werden von der TNT bezahlt und über das Logistikzentrum an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet, sodass die Beschwerdeführerin letztendlich damit belastet ist.

Für die überwiegende Mehrheit der Fälle fallen wegen der Freigrenze von 22 Euro aber keine Eingangsabgaben an.

Dieser Sachverhalt wurde von der deutschen Finanzverwaltung an Österreich als Kontrollmitteilung gemeldet.

Die deutsche Finanzverwaltung gab auch die Höhe der jährlichen Umsätze aus Abo-Verkäufen in Österreich bekannt.

Des Weiteren teilte die deutsche Finanzverwaltung mit, dass sich die Verwaltung und die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin in Deutschland am Sitz der Mutter befinde.

In Deutschland werde die Beschwerdeführerin auf Grund einer mehrstöckigen Organschaft bei der Konzernmutter veranlagt.

Die deutsche Finanzverwaltung teilte auch mit, dass die Beschwerdeführerin im Handelsregister von Jersey erfasst sei.

Laut Wirtschaftsauskunft habe die Beschwerdeführerin auf Jersey keinen Geschäftsbetrieb mit eigenem Büro, Personal und Kommunikationsmitteln (Telefon, Telefax etc.).

Die Beschwerdeführerin reiche beim Handelsregister Jersey auch keine Bilanzen ein.

Diese Sitzadresse der Beschwerdeführerin auf Jersey sei als Briefkastenadresse bekannt.

Die Verwaltung und die Leitung der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin befinde sich in Deutschland an der Adresse des D – Konzerns.

Dazu wird festgestellt, dass auch das *Impressum* der Beschwerdeführerin laut Internet auf die Domizilierung der Beschwerdeführerin beim D – Konzern verweist und eine deutsche Telefonnummer, Umsatzsteueridentifikationsnummer und Bankverbindung anführt.

Zu letzterer wird darauf hingewiesen, dass diese nicht für Abo-Zahlungen der Kunden gelte.

In der Folge führte die österreichische Finanzverwaltung auf Basis dieses Kontrollmaterials aus Deutschland eine Außenprüfung durch.

Die Beschwerdeführerin war bis zum Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung in Österreich steuerlich nicht registriert.

Nach Ansicht der österreichischen Außenprüfung liege in den dargestellten Abläufen ein missbräuchliche Gestaltung.

Für die nach Österreich gelieferten Waren sei die Versandhandelsregelung nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 anzuwenden, weshalb die Umsätze aus den Abo-Verkäufen in Österreich zu

versteuern seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung mit den nunmehr angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden vom 16.09.2016 für die Kalenderjahre 2010 bis 2014.

Als Bemessungsgrundlage wurden die von der deutschen Finanzverwaltung bekanntgegebenen Umsätze, die der Höhe nach unstrittig sind, herangezogen.

Gleichzeitig setzte das Finanzamt *Verspätungszuschläge* für die Umsatzsteuer 2010 bis 2014 im Ausmaß von jeweils 10% der geschuldeten Steuerschuld fest.

Sämtliche Bescheide wurden in der Folge durch die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 14.10.2016 bekämpft.

Die Beschwerdeführerin führte dazu aus:

Die gegenständlichen Bescheide seien rechtswidrig, da die Beschwerdeführerin in den Jahren 2010 bis 2014 keine umsatzsteuerbaren Vorgänge in Österreich verwirklicht habe.

Die Beförderung bzw. Versendung der Kontaktlinsen bzw. der Pflegeprodukte, die von der Beschwerdeführerin an die österreichischen Endkunden geliefert würden, beginne nämlich auf Jersey.

Der Ort der Lieferung der Kontaktlinsen und Pflegeprodukte liege daher im Drittland, so dass die Lieferungen an die österreichischen Endkunden nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen.

Die österreichischen Kunden, in deren Namen die Zollanmeldungen in den Niederlanden erfolge, seien in Fällen der Überschreitung der Wertgrenze von 22 Euro gegenüber der niederländischen Zollbehörde Schuldner einer gegebenenfalls in den Niederlanden anfallenden Einfuhrumsatzsteuer.

Die österreichischen Endkunden hätten im Zeitpunkt der Einfuhr der Waren in den Niederlanden bereits die Verfügungsmacht über die Waren, weshalb keine Lieferung von den Niederlanden aus erfolge.

Es handle sich folglich um keine Versandhandelsumsätze, weshalb auch Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 nicht anzuwenden sei.

Eine missbräuchliche Gestaltung, wie im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung behauptet, liege nicht vor.

Hinsichtlich der Verspätungszuschläge erging keine gesonderte Begründung der Beschwerde, sondern wird deren Rechtswidrigkeit ganz allgemein von der Rechtswidrigkeit der Grundlagenbescheide abgeleitet.

Die Beschwerde wurde mit Eingabe vom 14.11.2016 wie folgt ergänzt:

Unbestritten beginne die gegenständliche Beförderung bzw. Versendung der Waren durch die Beschwerdeführerin an die privaten Endkunden in Österreich auf Jersey. Dort befinde sich das Lager der Beschwerdeführerin und von dort weg werde die Ware versendet.

Gemäß Art. 32 Satz 1. der RL des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG; MwStSystRL) gelte als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinde, wenn der Gegenstand der Lieferung vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird. Auf Basis dieser unionsrechtlichen Bestimmung ordne auch § 3 Abs. 8 UStG 1994 an, dass eine Lieferung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird.

Da gegenständlich die Beförderung bzw. Versendung der Waren von der Beschwerdeführerin an die privaten Kunden in Österreich auf Jersey beginne, liege der Ort der Lieferung auf Grund der oben angeführten Bestimmungen grundsätzlich im Drittland.

Von dieser Ortsbestimmungsregel gebe es eine Ausnahme:

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, so gelten gemäß Art. 32 Satz 2. MwStSystRL der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt werde, der gemäß Art. 201 MwStSystRL als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt worden sei, sowie der Ort etwaiger abschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt würden. Diese Ortsverlagerungsregelung gelte somit nur für die Lieferung, die durch den nach Art. 201 MwStSystRL zum Steuerschuldner bestimmten Importeur vorgenommen werde.

In *Österreich* sei diese Bestimmung in § 3 Abs. 9 UStG 1994 umgesetzt. Gelange demnach der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so sei diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu betrachten, wenn der *Lieferer* oder sein *Beauftragter* Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

Nach Art. 201 MwStSystRL werde die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt. Es sei somit ausschließlich Sache des Mitgliedstaates der Einfuhr, den Steuerschuldner zu bestimmen.

Für eine Bestimmung durch einen anderen Mitgliedstaat lasse die MwStSystRL keinen Raum.

Die Zollanmeldung in den Niederlanden erfolge im Namen der österreichischen Endkunden.

Die österreichischen Kunden bzw. die TNT, durch die die Zollanmeldungen in den Niederlanden im Namen der Kunden abgegeben worden seien, seien gegenüber den niederländischen Zollbehörden Schuldner einer gegebenenfalls in den Niederlanden anfallenden Einfuhrumsatzsteuer, wenn die Wertgrenze von 22 Euro überschritten werde.

Die Beschwerdeführerin sei nach niederländischem Recht nicht Importeur der Gegenstände und somit auch nicht Schuldner der Einfuhrabgaben in den Niederlanden.

Für die Anwendung der Ortsverlagerung vom Drittland Jersey in die Niederlande sei somit kein Raum, da die Lieferung in Jersey nicht vom Schuldner der bei der Einfuhr anfallenden Mehrwertsteuer getätigt worden sei.

Somit könne aber auch in weiterer Folge, entgegen der Rechtsauffassung der österreichischen Finanzbehörde, die *Versandhandelsregelung* nicht zur Anwendung kommen. Diese würde nämlich nach Art. 33 MwStSystRL nur für Lieferungen von Gegenständen gelten, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert würden. Die Anwendung dieser Bestimmung scheide vorliegend für die von der Beschwerdeführerin getätigten Lieferungen aus, weil diese Lieferung nicht in einem anderen Mitgliedstaat, sondern im Drittland getätigt werde. Somit würde kein in Österreich steuerbarer Tatbestand vorliegen, weshalb die mit der Beschwerde vom 14.10.2016 bekämpften Bescheide inhaltlich rechtswidrig seien.

Zum behaupteten Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung werde ausgeführt:

Im Bericht gemäß § 150 BAO werde unter anderem angeführt, dass die Beschwerdeführerin eine Domizilgesellschaft auf Jersey sei.

Tatsächlich werde die Beschwerdeführerin von Deutschland aus betrieben. Die Außenprüfung führe aber nicht aus, welche Auswirkungen dies auf den Sachverhalt habe.

Wie erwähnt verfüge die Beschwerdeführerin über ein physisches in Jersey gelegenes Warenlager, welches sie von einem Logistikdienstleister betreiben lasse. Für den Ort der Lieferung sei nicht darauf abzustellen, von wo aus ein Unternehmen betrieben werde, sondern auf die physischen Warenströme. Die steuerlichen Konsequenzen wären bei Vorliegen des Ortes der Geschäftsleitung in Deutschland dieselben.

Selbst wenn man die Gesellschaft ausblendete und den Umsatz der deutschen Mutter zuordnete, würde sich nichts ändern.

Da somit die bloße Existenz der Gesellschaft mangels Relevanz für die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Lieferortes zu keinen umsatzsteuerlichen Änderungen führe, könne es sich auch nicht um eine „rein steuerlich motivierte Gestaltung“ und damit um einen Missbrauch handeln.

Aber auch der Umstand, dass die physischen Lieferungen ab Jersey erfolgen, könne aus folgenden Gründen nicht als Gestaltungsmissbrauch gewertet werden.

Ein Missbrauch sei eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde.

Es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO5, § 22 Tz 2).

Es stehe grundsätzlich jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht werde. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit seien im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände sei die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (vgl. Ritz, BAO5, § 22 Tz 1).

Nach der Judikatur liege keinesfalls Missbrauch vor, wenn eine abgabenrechtliche Begünstigung auf einem Weg erreicht werde, der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen sei (vgl. Ritz, BAO 5. Auflage, § 22 Tz 4).

Zudem würden auch gewichtige außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung vorliegen. Die Hersteller der von der Beschwerdeführerin vertriebenen Produkte würden die Waren verschiedenen Ländern anliefern und auch die Kunden seien in verschiedenen Ländern ansässig. Es sei daher schon aus logistischen Gründen erforderlich, an einem Ort ein Lager zu führen, wo die angelieferten Waren entgegengenommen und gelagert werden könnten, und wo die Bestellungen entsprechend kommissioniert, verpackt und zur Versendung vorbereitet werden könnten.

Die Beschwerdeführerin habe entschieden, sich der Dienstleistungen des Logistikzentrums auf Jersey zu bedienen und das Lager auf Jersey einzurichten.

Das Logistikzentrum biete ein umfassendes Dienstleistungspaket an, das auf die Belange der Beschwerdeführerin optimal zugeschnitten sei.

Das Logistikzentrum sei einer der ersten Anbieter eines derart umfassenden Dienstleistungspaketes gewesen. Für die Wahl dieses Anbieters war und sei ausschlaggebend, dass die Beschwerdeführerin einen Full-Service Dienstleister für ihr Geschäftsmodell beauftragen wollte. Die Beauftragung eines Anbieters mit einem umfassenden Leistungsspektrum solle zu Effizienzvorteilen, Kosteneinsparungen und administrativen

Vorteilen führen, verglichen mit der jeweils individuellen Beauftragung einzelner Dienstleister. Dies würde darüber hinaus eine möglichst zuverlässige Abwicklung der ein- und ausgehenden Warenströme gewährleisten. Dies sei insbesondere deshalb von Bedeutung, da die Lieferung von Kontaktlinsen sehr zeitkritisch sei und Kunden etwaige Verzögerungen bei der Auslieferung nicht tolerieren würden.

Auf Grund der dargelegten Argumente erscheine der gewählte Weg bei Wegdenken des abgabensparenden Effekts nach wie vor sinnvoll, so dass die von der Außenprüfung im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. September 2016 getroffene Feststellung „Hierbei handelt es sich um ein Sparmodell, deren einziges Ziel es ist, sich die Umsatzsteuer zu ersparen“ nicht nachvollziehbar sei und ins Leere gehe.

Abschließend werde festgehalten, dass die Anwendung des § 22 BAO neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) voraussetze. Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht seien von der Behörde nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO5, § 22 Tz 3).

Im Bericht würden sich keine Argumente finden, die über eine allgemeine Feststellung, warum konkret eine missbräuchliche Gestaltung vorliegen solle, hinausgehen würden. Es sei nicht ausgeführt worden, welche Gründe dafürsprechen, dass das gewählte Geschäftsmodell bei Wegdenken des abgabensparenden Effekts nicht sinnvoll erscheinen mag. Ausführungen zum subjektiven Element würden dem Bericht zu Gänze fehlen.

Mit Beschwerdevereitscheidungen vom 26.03.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2014 und die Verspätungszuschlagsbescheide 2010 bis 2014 ab:

Das Finanzamt führte darin ua. aus:

Das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs. 1 BAO sei anzunehmen, wenn zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten werde (objektives Element), und dies in der Absicht geschehe, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern (subjektives Element).

Als unangemessen sei eine rechtliche Gestaltung dann anzusehen, wenn für den eingeschlagenen ungewöhnlichen Weg zu einem vorgegebenen Ziel, von der angestrebten steuerlichen Auswirkung abgesehen, keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe vorliegen und daher dieser Weg unter Außerachtlassung der angestrebten Auswirkungen auf die Abgabepflicht unverständlich wäre (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Uitz, Kommentar BAO, 3. Auflage, Anm. 3 zu § 22).

Bei Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände mit wirtschaftlicher Anknüpfung, somit im

Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, hat die Abgabenerhebung unbeeinflusst von der zivilrechtlichen Gestaltung des Geschehens zu erfolgen. Dies führe ua. zwingend dazu, dass, wenn bei der zivilrechtlichen Erfassung eines bestimmten wirtschaftlichen Vorganges nicht die diesem Vorgang entsprechende angemessene Gestaltung, sondern ein ungewöhnlicher Weg gewählt werde, Letzterem bei der Abgabenerhebung nicht gefolgt werden dürfe.

Die im § 22 Abs. 2 BAO für Missbrauchsfälle umschriebenen Konsequenzen resultierten daher ganz allgemein schon aus der wirtschaftlichen Anknüpfung verwirklichter abgabenrechtlicher Tatbestände und seien somit nicht nur auf den Anwendungsbereich des § 22 Abs. 1 BAO beschränkt (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Uitz, aaO. Anm. 10 zu §22).

Gelange der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, ist diese Lieferung gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

Dies entspreche der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 32 zweiter Satz MwStSystRL.

Wer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, richte sich nach den zollrechtlichen Vorschriften. Die Regelungen des Zollrechts gelten auch diesbezüglich sinngemäß für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 19 Abs. 5 UStG 1994 mit Verweis auf § 26 UStG 1994).

Die Befugnis zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer folge grundsätzlich der Befugnis zur Erhebung des Zolls.

Zollschuldner sei nach Art. 201 Abs. 3 Satz 1 des (für den gegenständlichen Fall geltenden) Zollkodex der Gemeinschaft (Verordnung Nr. 2913/92) der Anmelder.

Anmelder sei die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen - Vollmacht vorausgesetzt - eine Zollerklärung abgegeben wird (Art. 4 Zollkodex).

Art. 5 Zollkodex regle die Stellvertretung gegenüber den Zollbehörden.
Bei der *direkten Vertretung* sei der Vertretene *Anmelder*.

Im Falle der *indirekten Vertretung* sei auch *die Person Zollschuldner*, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Beauftragt also ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Lieferer einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Zollagenten, Spediteur oder Frachtführer, die Anmeldung in eigenem Namen, aber für seine Rechnung vorzunehmen, sei er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Personen, die *nicht erklären* im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären im *Namen oder für Rechnung* eines anderen zu handeln, aber *keine Vertretungsmacht* besitzen, gelten gemäß. Art. 5 Abs. 4 Satz 2 Zollkodex als in *eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd*.

Zwar habe die TNT die Anmeldung im Namen der Empfänger beim Zollamt beantragt, allerdings fehlte ihr die Vertretungsmacht.

Die Vertretungsmacht ergibt sich nicht aus den Allgemeinen Verkaufsbedingungen (AVB) mit den Kunden bzw. den Auftragsbestätigungen.

Die Beschwerdeführerin (bzw. das Logistikzentrum als deren Beauftragte bzw. die Jersey Post als deren Beauftragte bzw. die Post NL als deren Beauftragte) handelten im vorliegenden Fall ohne von den Kunden wirksam eingeräumte Vertretungsmacht.

Des Weiteren sei auszuführen:

Die Allgemeinen Verkaufsbedingungen (AVB) enthielten keine wirksame Bevollmächtigung. Gemäß den Allgemeinen Verkaufsbedingungen (AVB) übernehme die Beschwerdeführerin für den Kunden alle mit der Einfuhr verbunden Steuern und Abgaben und stelle den Kunden von allen diesbezüglichen Verpflichtungen frei. Somit werde die Vertretungsvollmacht des Kunden für den Anmelder jedenfalls wieder außer Kraft gesetzt. Die Beschwerdeführerin sei folglich auch Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer.

Gemäß Art. 201 Abs. 3 Satz 1 Zollkodex sei Zollschuldner der Anmelder der Waren. Dieser sei folglich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Die Beschwerdeführerin sei Anmelder, weil sie durch den „Antrag auf Freischreibung“ Zollanmeldungen zwar im Namen der Empfänger, aber mit Wirkung für sich selbst abgegeben habe.

Es fehle an dem, für die allein in Betracht kommende *direkte Vertretung*, zollrechtlich erforderlichen Handelns „für Rechnung eines anderen“ (Art. 5 Abs. 2 Zollkodex).

Nach dem Urteil des BFH vom 29.01.2015 V R 5/14 sei Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer die Person, die in eigenem Namen die Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Darauf, dass tatsächlich Einfuhrumsatzsteuer anfällt, komme es nicht an.

Als Vertreter „für Rechnung“ eines anderen im Sinne des Art. 5 Abs. 2 Zollkodex handle nicht, wer in eigener Person alle etwaig anfallenden Steuern und sonstige Kosten trage und sein Handeln sich für den anderen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt wirtschaftlich auswirke.

Die Beschwerdeführerin habe nicht für Rechnung der Empfänger gehandelt, da die zollrechtliche Abwicklung aufgrund der Übernahme etwaig anfallenden Steuern und sonstigen Kosten unter keinen denkbaren Gesichtspunkten für die Empfänger wirtschaftliche Auswirkungen haben konnten.

Mit Eingabe vom 23.04.2018 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht:

Im Wesentlichen führt die Beschwerdeführerin darin aus:

Die Kunden bzw. die von ihnen beauftragte TNT seien als Einführer der Waren gegenüber der niederländischen Zollverwaltung zu betrachten.

Sofern bei der zollrechtlichen Überführung in den freien Verkehr in den Niederlanden Einfuhrumsatzsteuer und Zollabgaben abzuführen seien, übernehme die TNT diese Zahlungsverpflichtungen für die österreichischen Endkunden. TNT rechne dies monatlich mit dem Logistikzentrum ab, das wiederum diese Kosten an die Beschwerdeführerin weiterbelaste.

Die Beschwerdeführerin verrechne diese Kosten vereinbarungsgemäß nicht an die Kunden weiter.

Dies ändere nichts an dem Umstand, dass der Kunde gegenüber der niederländischen Zollbehörde Schuldner der Einfuhrabgaben geworden sei.

Die Einfuhr in den Niederlanden erfolge nicht im Namen der Beschwerdeführerin, sondern im Namen der Kunden, welche somit Schuldner der Einfuhrabgaben seien.

Die Lieferung der Beschwerdeführerin finde außerhalb der Europäischen Union statt und unterliege nicht der Umsatzsteuer.

a) Zum behaupteten Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung

Die Beschwerdeführerin verfüge über ein physisch auf Jersey gelegenes Warenlager, welches von dem Logistikzentrum betrieben werde.

Für den Ort der Lieferung sei auf die physischen Warenströme abzustellen.

Der Umstand, dass die physischen Lieferungen ab Jersey erfolgten, könne als solches nicht als Gestaltungsmissbrauch gewertet werden, da ein Missbrauch eine rechtliche Gestaltung sei, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde.

Es stehe grundsätzlich jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht werde.

Hinsichtlich der außersteuerlichen Gründe wiederholte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen und betonte, dass die Beauftragung eines Logistikanbieters mit einem umfassenden Leistungsspektrum zu Effizienzvorteilen, Kosteneinsparungen und administrativen Vorteilen verglichen mit der *jeweils individuellen*

Beauftragung einzelner Dienstleister führe. Dies gewährleiste darüber hinaus eine möglichst zuverlässige Abwicklung der ein- und ausgehenden Warenströme. Dies sei insbesondere deshalb von Bedeutung, da die Lieferung von Kontaktlinsen sehr zeitkritisch sei und Kunden etwaige Verzögerungen bei Auslieferung nicht tolerieren würden.

b) Zum Ort der Lieferung

Die Finanzbehörde vermeine offenbar, dass der Ort der gegenständlichen Lieferungen unter Anwendung der Bestimmungen des Art 3 Abs. 3 UStG (sogenannte Versandhandelsregelung) in Österreich liege. Diese Rechtsmeinung sei aber, wie im Folgenden ausgeführt wird, unzutreffend:

- Unbestritten beginne die gegenständliche Beförderung bzw. Versendung der Waren (i.e. Kontaktlinsen und entsprechende Pflegeprodukte) von der Beschwerdeführerin an die privaten Kunden in Österreich auf Jersey. Dort befinde sich das Lager der Beschwerdeführerin, von dort weg werde die Ware versendet.
- Gemäß Art 32 Satz 1. der RL des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EG; MwStSystRL) gelte als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinde, wenn der Gegenstand vom Lieferer, Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert werde. Auf Basis dieser unionsrechtlichen Bestimmung ordne auch § 3 Abs. 8 UStG an, dass eine Lieferung dort als ausgeführt gelte, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginne, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet werde.
- Da im Beschwerdefall die Beförderung bzw. Versendung der Waren von der Beschwerdeführerin an die privaten Kunden in Österreich auf Jersey beginne, liege der Ort der Lieferung der Waren nach diesen Bestimmungen grundsätzlich im Drittland.

Die Beschwerdeführerin unterhalte auf Jersey ein Warenlager bei einem Logistikanbieter, das von diesem betrieben werde.

Die Waren würden von der Beschwerdeführerin von diversen Herstellern bezogen und von diesen an das Lager in Jersey versendet.

Der Logistikanbieter sei mit der laufenden Entgegennahme, Ein- und Auslagerung, Verpackung und Versendung der Ware beauftragt. Darüber hinaus sei der Logistikanbieter im Auftrag der Beschwerdeführerin für den Kundenkontakt und die Abwicklung der Bezahlung zuständig.

Der Auftrag der Kunden an die Bf. habe folgenden Inhalt:

„Der Unterzeichner willigt darin ein, dass die Österreich GmbH vorbezeichneten personenbezogenen Daten inkl. der Gesundheitsdaten an folgende Dritte zu folgenden Zwecken

übermittelt und dass diese Dritten diese Daten zu diesen Zwecken verarbeiten und nutzen:

- 1) an die Beschwerdeführerin zur Durchführung dieses Auftrages und zur Versendung der o.a. Produkte*
- 2) an die Ö – Kette zur Information über die Bestellung*
- 3) an eine Tochter des Logistikzentrums zu Zwecken des oben bezeichneten Bankeinzugs, wobei an diese keine Gesundheitsdaten übermittelt werden*
- 4) an die Tochter des Logistikzentrums zur Erbringung des Kundenservice.*

Weiters willige ich darin ein, dass meine personenbezogenen Daten inkl. der Gesundheitsdaten für Werbezwecke über aktuelle Informationen und Angebote der Österreich GmbH per Post, E-Mail oder SMS erhoben, verarbeitet und genutzt werden.

Diese Zustimmung zu den oben genannten Punkten kann ich jederzeit schriftlich gegenüber der Beschwerdeführerin, „österreichische Adresse der Ö – Kette“ oder mündlich in der österreichischen Filiale, die mich betreut, widerrufen.

Weiters habe ich ein Exemplar der der allg. Geschäftsbedingungen, welche Bestandteil des Vertrages sind erhalten, und zur Kenntnis genommen.

Wir führen außerhalb des Gebietes der Europäischen Gemeinschaft lagernde Ware unter Beachtung der einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen in Ihrem Namen ein.

Mit Unterzeichnung des Antrags zur Lieferung der Ware bevollmächtigen Sie die Beschwerdeführerin zur Abgabe aller für die Einfuhr in Ihrem Namen erforderlichen Erklärungen.

Die Beschwerdeführerin übernimmt für Sie alle mit der Einfuhr verbundenen Steuern und Abgaben und stellt Sie von allen diesbezüglichen Verpflichtungen frei.“

Laut diesem Auftrag ermächtigen die österreichischen Kunden die Beschwerdeführerin zum Einzug des monatlichen Entgeltes.

Laut Allgemeinen Verkaufsbedingungen (AVB) beliefere die Beschwerdeführerin ihre Kunden monatlich frei Haus mit Kontaktlinsen und Kontaktlinsenlösungen.

Zweimal im Jahr hätten die Kunden der Ö - Kette die Möglichkeit eines kostenlosen Kontaktlinsen-Checks in der sie betreuenden Optik-Filiale.

In der Vorhaltbeantwortung an das Bundesfinanzgericht vom 03.09.2021 führte die Beschwerdeführerin zusammengefasst aus:

(Gleichzeitig legte die Beschwerdeführerin ein „Service Agreement“ [Vertrag] zwischen der Beschwerdeführerin und dem Logistikzentrum vom 23.03.2010 betreffend Kunden in Österreich vor).

Die britische Gruppe des Logistikzentrums, welche mit der Beschwerdeführerin nicht konzernmäßig verbunden sei, biete Outsourcing Lösungen zur Kundenbindung insbesondere

im Bereich von Augentoptikprodukten an.

Gründer der Gruppe sei ein Optiker, der die Idee hatte, Kontaktlinsen an Kunden in Form eines Abo-Modells in regelmäßigen Abständen zu liefern. Damit sollten einerseits die Kunden den Komfort haben, die Kontaktlinsen zu erhalten, wenn sie diese brauchten und andererseits eine Bindung zum Optiker hergestellt werden. Der Kunde erhalte in regelmäßigen Abständen Pflegeprodukte und müsse diese nicht vorrätig halten.

Zu den Kunden des Logistikzentrums gehöre eine Reihe großer Augentoptik - Ketten in ganz Europa. Zudem arbeite das Logistikzentrum mit allen führenden Herstellern von Kontaktlinsen und Pflegeprodukten zusammen.

Das Logistikzentrum biete den Augentoptik - Ketten ein umfassendes Leistungspaket für das Abo - Geschäft an und kümmere sich dabei um die gesamte logistische Abwicklung (Einkauf, Lagerung, Versand, Inkasso) im Namen und Auftrag der Augentoptik - Ketten.

Das Logistikzentrum habe für die Abwicklung dieses Geschäfts (schon lange vor Vertragsabschluss mit der Beschwerdeführerin) auf Jersey Island ein Lager eingerichtet.

Die Zulieferer der Beschwerdeführerin lieferten Ware in dieses Lager, die Ware werde wiederum vom Logistikzentrum entsprechend den Bestellungen (Abos) der Kunden der Beschwerdeführerin kommissioniert und der Versand vorgenommen. Mittlerweile haben auch einige Hersteller von Kontaktlinsen und Pflegeprodukten auf Jersey aufgrund der Zusammenarbeit mit dem Logistikzentrum entsprechende Lagerbestände (Konsignationslager) eingerichtet. Daher sei es dem Logistikzentrum möglich, Lieferungen mit unterschiedlichen Produkten an eine Vielzahl von Endkunden in verschiedenen Ländern sehr effizient abzuwickeln.

Da das Logistikzentrum dieses Abo - Modell, wie oben ausgeführt, vor vielen Jahren selbst entwickelt habe, habe es für die Beschwerdeführerin keinen vergleichbaren Anbieter auf dem Markt gegeben.

Das Geschäftsmodell des Kontaktlinsen - Abos habe sich über die Jahre hinweg zu einem Erfolgsmodell entwickelt, was in erster Linie auf die Zusammenarbeit mit dem Logistikzentrum zurückzuführen sei.

Laut Vertrag (siehe Punkt 3.1.) erbringe das Logistikzentrum folgende Leistungen an die Beschwerdeführerin:

Leistungen, Lagerung und Bestellung der Produkte

- zu diesem Zweck muss das Logistikzentrum dafür sorgen, dass immer genug Ware für die Beschwerdeführerin auf Jersey auf Lager liegt.
- das Logistikzentrum ist ein reiner Logistikdienstleister und wird selbst zu keinem Zeitpunkt Eigentümer der Waren
- die Vorlieferanten verkaufen die Waren direkt an die Beschwerdeführerin, d.h. die im Lager

des Logistikzentrum befindlichen Waren sind im Eigentum der Vorlieferanten oder der Beschwerdeführerin (siehe Punkt 4 des Vertrages).

-das Logistikzentrum stellt die Pakete für die Kunden zusammen, prüft, ob die Zahlung des jeweiligen Kunden der Beschwerdeführerin eingelangt sind und versendet dann an die Kunden (siehe Punkt 4.8. des Vertrages)

-Führung eines Kunden-Kontakt Service Centers, das Logistikzentrum betreibt ein Call-Center für Kundenanfragen

-Erstellen von Berichten (zB Absatzstatistiken, Stock Reports etc.)

-Abwicklung von Zahlungen

In Punkt 4 des Service Agreements wurde festgehalten, dass es zu den Obliegenheiten des Logistikzentrums gehöre, den Warenbestand laufend zu kontrollieren und Vorsorge zu treffen, dass jederzeit ausreichend Ware vorhanden ist, sodass die Kundenaufträge der Beschwerdeführerin fristgerecht erfüllt werden können.

Alle von der Beschwerdeführerin für ihre Kundenaufträge benötigten Produkte würden von den Vorlieferanten in das vom Logistikzentrum betriebene Warenlager auf Jersey Island geliefert.

Zum Teil verfügten die Vorlieferanten über ein eigenes Konsignationslager beim Logistikzentrum.

Die Vorlieferanten versenden die jeweiligen Rechnungen an die Beschwerdeführerin.

In der mündlichen Verhandlung am 08.09.2021 brachte die Beschwerdeführerin vor:

Der D – Konzern habe sich für die laufende Belieferung der Kunden mit Kontaktlinsen und Pflegemitteln nach einem Abo - Modell umgesehen. Dadurch werde dem Kunden der Weg in die Filiale erspart. Ein derartiges Modell gab es bislang noch nicht.

Der D – Konzern bzw. seine Töchter konnten den Abo - Service aber nicht mit eigenen Ressourcen bewältigen, da dessen Ablauf sehr prozesslastig ist.

Die Vorgaben waren ein zentrales Lager und zentrale Lieferung an die Kunden. Ursprünglich wollte man auch mehrere Anbieter kontaktieren.

Man hat schließlich die Konzernmutter in Holland kontaktiert.

Diese hatte bereits Erfahrungswerte und Kontakte mit dem Logistikzentrum auf Jersey.

Man erwartete sich durch die Einschaltung des Logistikzentrums auch eine Erhöhung der Marge.

Man hat beschlossen, dass die Beauftragung des Logistikzentrums unter dem Namen der Beschwerdeführerin läuft, damit die Marke des D – Konzerns nicht beschädigt werde, falls dieses Abo - Modell nicht funktionieren sollte.

Deshalb habe man die Beschwerdeführerin gegründet.

Bereits im Jahr 2005 wurde ein Vertrag mit dem Logistikzentrum für Deutschland abgeschlossen, für Österreich erfolgte die vertragliche Beauftragung erst im Jahr 2010.

Der Vorteil lag darin, dass das Logistikzentrum ein zentrales Lager hatte. Gleichzeitig hatte das Logistikzentrum neben der Beschwerdeführerin weitere Kunden und dadurch auch sehr viel Expertise. Die Kunden waren sehr zufrieden. Wichtig war die Effizienz der Prozesse, die Zuverlässigkeit, die pünktliche Lieferung an die Kunden und die daraus resultierende Bindung der Kunden.

Es hat neben dem Logistikzentrum auf Jersey keine vergleichbaren Anbieter gegeben. Das Logistikzentrum hatte auch den Vorteil großer Warenbestände. Die Kooperation mit Vorlieferanten war gegeben und alles aus einer Hand ist optimal (es wird auf die Vorhaltbeantwortung vom 03.09.2021 verwiesen).

Zur rechtlichen Beurteilung wird ergänzend ausgeführt:

Artikel 32 MwStSystRL sei für den Beschwerdefall gar nicht relevant. Dieser würde nur greifen, wenn die Ware in Österreich eingeführt worden wäre.

Für den Beschwerdefall kommt daher nur Artikel 33 Absatz 2 MwStSystRL in Frage. Dort ist geregelt, dass die Einfuhr durch den Lieferer Bedingung der Tatbestanderfüllung ist.

Im Beschwerdefall scheint die Beschwerdeführerin bei den Einfuhrvorgängen nirgendwo auf. Die Einfuhrpapiere weisen die Beschwerdeführerin nicht als Einführende aus. Das Votum der Niederlande bezeichnet nirgendwo die Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer.

Die Anmeldung erfolgt durch die TNT im Namen und für Rechnung des Endkunden.

Maßgeblich ist Artikel 201 MwStSystRL, wonach die jeweiligen Behörden des Einfuhrlandes den Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bezeichnen. Im Beschwerdefall scheint die Beschwerdeführerin nicht als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer auf.

Es wird hinsichtlich der Zollanmeldung auf das Urteil des EuGH vom 14.11.2002, Rs C-251/00 Randzahl 32 verwiesen.

Im Übrigen hätten die holländischen Behörden die Befreiung der Lieferung nicht gewähren dürfen, wenn die Beschwerdeführerin als Anmelderin aufgetreten wäre, weil die Gesamtsumme der Sendungen über 22 Euro gelegen wäre.

Daraus ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin nicht Anmelderin der Waren war und auch nicht als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer im Sinne des Artikel 201 MwStSystRL in Holland bezeichnet wurde.

Rechtslage:

§ 3 Abs. 9 UStG 1994

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines

Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

Art. 3 Abs. 3 UStG 1994

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

§ 21 BAO

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

(2) Vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften bleiben unberührt.

Art. 32 Satz 1 MwStSystRL (§ 3 Abs. 6 UStG 1994)

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt.

Art. 32 Satz 2 MwStSystRL (§ 3 Abs. 9 UStG 1994)

Abweichend von Art. 32 Satz 1 MwStSystRL liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Artikel 33 MwStSystRL (Art. 3 Abs. 3 UStG 1994)

(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) (...)

(2) Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber *eingeführt*, gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

Artikel 201 MwStSystRL

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

Stellvertretung

Artikel 5 ZK

(1) Unter den Voraussetzungen des Artikels 64 Absatz 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) erlassenen Vorschriften kann sich jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.

(2) Die Vertretung kann sein

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

Die Mitgliedstaaten können das Recht, Zollanmeldungen in ihrem Gebiet

- in direkter Vertretung oder
- in indirekter Vertretung

abzugeben, in der Weise beschränken, daß der Vertreter ein Zollagent sein muß, der dort rechtmässig seinen Beruf ausübt.

(3) Abgesehen von den Fällen nach Artikel 64 Absatz 2 Buchstabe b) und Absatz 3 muß der Vertreter in der Gemeinschaft ansässig sein.

(4) Der Vertreter muß erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muß ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen. Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

(5) Die Zollbehörden können von einer Person, die erklärt, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, den Nachweis für ihre Vertretungsmacht verlangen.

Art. 201 ZK

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

Artikel 237 ZK-DVO

(1) Im Postverkehr gelten folgende Waren als angemeldet

A. zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr

a) im Zeitpunkt des Beförderns:

- Postkarten und Briefe, ausschließlich mit persönlichen Mitteilungen,
- Blindenpost,
- nichteinfuhrabgabenpflichtige Drucksachen und
- andere Postsendungen (Briefe und Postpakete), die im Sinne der Durchführungsvorschriften zu Artikel 38 Absatz 4 des Zollkodex von der Verpflichtung des Beförderns freigestellt sind;

b) im Zeitpunkt der Gestellung:

- nicht in Buchstabe a) genannte Postsendungen (Briefe und Postpakete), wenn sie mit einer Zollinhaltserklärung CN22 und/oder CN23 befördert werden.

B. (...)

(2) Als Anmelder und gegebenenfalls als Zollschuldner gilt in den Fällen von Absatz 1 Buchstabe A der Empfänger, in den Fällen von Buchstabe B der Versender. Die Zollbehörden können vorsehen, dass die Postverwaltung als Anmelder und gegebenenfalls auch als Zollschuldner gilt.

(3) Im Sinne von Absatz 1 gelten abgabenfreie Waren als nach Maßgabe von Artikel 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen sowie die Waren als überlassen:

- a) bei der Einfuhr, wenn die Waren dem Empfänger ausgehändigt werden,
- b) bei der Ausfuhr, wenn die Waren von den Postbehörden übernommen werden.

(4) Wird eine Postsendung (Briefe und Postpakete), die nicht von der Verpflichtung der Beförderung zu einer Zollstelle nach den Durchführungsvorschriften zu Artikel 38 Absatz 4 des Zollkodex freigestellt ist, ohne Zollinhaltserklärung CN22 und/oder CN23 gestellt oder ist diese Erklärung unvollständig, so bestimmen die Zollbehörden die Form, in der die Zollanmeldung abzugeben oder zu vervollständigen ist.

Artikel 238 ZK – DVO Teilstrich 2

Artikel 237 gilt nicht

- für Postsendungen (Briefe und Postpakete), die zu *kommerziellen Zwecken* bestimmte Waren enthalten, die Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Vorgänge sind;

Würdigung durch das Bundesfinanzgerichtes

I) Umsatzsteuer 2010 bis 2014

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Lieferungen aus den Kontaktlinsen - Abos an Endkunden im Inland auf Grund der Versandhandelsregel im Inland zu versteuern sind oder ob der Ort der Lieferung auf Jersey liegt und die Lieferungen folglich nicht in Österreich steuerbar sind.

Das Finanzamt beruft sich auf Art. 32 Satz 2 MwStSystRL, wonach der Ort der Lieferung in den Niederlanden liege. Die Weiterversendung der Waren nach Österreich an die Endkunden sei wegen Überschreitens der Lieferschwelle als Versandhandel nach Österreich gemäß Art. § 3 Abs. 3 UStG 1994 zu qualifizieren.

Das Bundesfinanzgericht kommt aus nachstehenden Gründen zum Ergebnis, dass die strittigen Lieferungen gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 in Österreich zu versteuern sind:

Die Folgende Würdigung erfolgt auch unter dem Blickwinkel der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO**, wonach für die Beurteilung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

In der mündlichen Verhandlung am 08.09.2021 brachte die Beschwerdeführerin erstmals vor, dass ihres Erachtens im Beschwerdefall abweichend vom bisherigen Vorbringen gar nicht Art. 32 Satz 2 MwStSystRL, sondern Art. 33 Abs. 2 maßgeblich sei.

Dieser Würdigung ist beizupflichten. In Österreich wurde diese Bestimmung auch in Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 entsprechend umgesetzt.

Danach gelten die Waren als vom Einfuhrmitgliedstaat versandt oder befördert, wenn die Waren von einem Drittgebiet aus versandt oder befördert werden und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung *eingeführt* werden.

Im Beschwerdefall geht es letztendlich um die Frage, ob dieser Tatbestand des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL) erfüllt ist.

Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL spricht vom Importeur, der gemäß Art. 201 MwStSystRL als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt oder anerkannt wurde.

Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL hingegen spricht *nur* von der Einfuhr in einen Mitgliedstaat durch den Lieferer.

Sind die Voraussetzungen des Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL erfüllt, geht diese Bestimmung dem Art. 32 Satz 2 MwStSystRL vor (siehe *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3c Anm. 22):

Der Liefergegenstand muss in diesem Fall vom Lieferer im Einfuhrmitgliedstaat zur Einfuhr (zum freien Verkehr) abgefertigt worden sein (siehe *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3c Anmerkung 22).

Nicht verlangt wird, dass der Importeur vom Mitgliedstaat der Einfuhr nach Art. 201 MwStSystRL als Schuldner der *Einfuhrumsatzsteuer* bestimmt oder bezeichnet wird (siehe Art. 32 Satz 2 MwStSystRL).

Zweck und Sinn dieser Bestimmungen ist, dass ein unbelasteter Endverbrauch verhindert wird, wenn wie im Beschwerdefall an private Abnehmer geliefert wird.

Des Weiteren bewirkt die Versandhandelsregel die Besteuerung im Bestimmungsland und dient zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien weder der Art. 32 Satz 2 MwStSystRL noch Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL auf den Beschwerdefall anwendbar, da nicht die Beschwerdeführerin, sondern die Abnehmer die Einfuhr der Waren vollziehen.

Die Folgende Würdigung ist *auch* unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen *Betrachtungsweise des § 21 BAO*, wonach für die Beurteilung eines abgabenrechtlichen Sachverhaltes der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Dem ist zu entgegenen:

Die Beschwerdeführerin liefert die Waren aus Jersey, einem Drittgebiet, nach Österreich an private Kunden.

Die Waren gelangen bei der Versendung vom Drittgebiet in den Mitgliedsstaat der Einfuhr und schließlich an private Konsumenten in Österreich.

Für die Frage, ob die Beschwerdeführerin als Liefererin oder die Abnehmer die Gegenstände in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt haben, ist das Zollrecht heranzuziehen.

Gemäß Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK ist Zollschuldner der Anmelder der Waren. Dieser ist folglich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und führt die Waren in den freien Verkehr ein.

Anmelder ist gemäß Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die in *eigenem Namen* eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in *deren Namen* eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Der Anmelder kann sich gemäß § 5 ZK vertreten lassen.

Die Beschwerdeführerin hat das Logistikzentrum, dieses wiederum die Post mit der Anmeldung

und Einfuhr der Waren beauftragt.

Die Bevollmächtigung der Beschwerdeführerin durch die Empfänger laut Punkt 4.9 der AVB ist, wie untern dargestellt wird, *nicht wirksam*.

Die Zollanmeldungen im Wege der "Anträge auf Freischreibung nach Art. 27 VO (EWG) Nr. 918/83" wurden laut Beschwerdeführerin durch die TNT im Namen der Empfänger abgegeben. Zu diesem Zwecke erstellte das Logistikzentrum Listen mit den Namen und Adressen der Empfänger sowie dem Zollwert der einzelnen Sendungen. Diese Listen wurden der Post für die Freischreibung übergeben (Wert unter 22 Euro).

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass diese Anmeldungen im Namen und für Rechnung der Empfänger erfolgten.

*Die TNT hat jedoch **nicht für Rechnung der Empfänger gehandelt***, weil die zollrechtliche Abwicklung unabhängig von der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer durch die Übernahme aller etwaig anfallenden Steuern und sonstiger Kosten durch die Beschwerdeführerin unter keinem denkbaren Gesichtspunkt für die Empfänger wirtschaftliche Auswirkungen haben konnte (siehe BFH Urteil vom 29.01.2015, V R 5/14 und BFH Urteil vom 16.06.2021, XI R 17/13).

Es sind auch keine sonstigen Interessen der Empfänger erkennbar, die durch das Handeln der Beschwerdeführerin berührt sein könnten. Die gesamte *Gestaltung hat allein den Interessen der Beschwerdeführerin* gedient, mögen diese steuerrechtlicher oder im Hinblick auf den Aufbau eines zentralen Auslieferungslagers für Europa auch wirtschaftlicher Natur gewesen sein.

Zum Nachweis, dass die Empfänger der Sendungen Anmelder zur Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr waren, beruft sich die Beschwerdeführerin auf Art. 237 ZK-DVO. Danach besteht die Fiktion der Annahme der Zollanmeldung für bestimmte Waren, die z.B. im Postverkehr befördert werden.

In *diesem Fall* kommt nur die *direkte* Vertretung (Handeln im Namen und für Rechnung des Vertretenen) für das zollrechtlich erforderliche Handeln in Betracht.

Grundsätzlich nimmt der Postverkehr im Recht der Zollanmeldung eine privilegierte Sonderstellung ein (Henke in Witte, a.a.O., Art. 61 Rz 41).

Laut Beschwerdeführerin würden die Empfänger zollrechtlich gemäß Art. 237 ZK-DVO als Anmelder und Zollschuldner gelten, weil es sich bei dem Warens transport durch die TNT um Postsendungen im Sinne dieser Bestimmung handle.

Als Anmelder und Zollschuldner gelte in diesen Fällen gemäß Art. 237 Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz ZKD-VO der Empfänger.

Im Beschwerdefall hat sich jedoch die Beschwerdeführerin zur Übernahme etwaiger

Eingangsabgaben verpflichtet, weshalb die in diesem Verfahren erforderliche direkte Vertretung (Handeln für Rechnung des Vertretenen) nicht vorliegt.

Die TNT verrechnete vereinbarungsgemäß etwaige angefallene Eingangsabgaben nicht an die Empfänger, sondern über das Logistikzentrum an die Beschwerdeführerin weiter.

Auf Grund der Klausel im Punkt 4.9 der AVB, dass die Beschwerdeführerin sämtliche Abgaben und Gebühren betreffend die Einfuhr übernehmen werde, ist die Bevollmächtigung der Beschwerdeführerin zur **Einfuhr im Namen der Empfänger unwirksam** (siehe BFH Urteil vom 29.01.2015, V R 5/14 und BFH Urteil vom 16.06.2021, XI R 17/13).

Die Beschwerdeführerin hat durch ihre Subbeauftragten (Logistikzentrum und TNT) die Anmeldung durch den „Antrag auf Freischreibung“ Zollanmeldungen zwar im Namen der Empfänger aber mit Wirkung für sich selbst abgegeben.

Der Beschwerdeführerin und folglich der TNT als Subunternehmerin, fehlt es nämlich an dem für die allein in Betracht kommende direkte Vertretung zollrechtlich erforderlichen Handelns für Rechnung eines anderen (Art. 5 Abs. 2 Teilstrich 1. ZK), da die Bf. sämtliche Abgaben und Gebühren zu tragen hat (siehe auch BFH vom 29.01.2015, V R 5/14, vom 16.06.2015, XI R 17/13).

Nach diesen Urteilen handelt als Vertreter für Rechnung eines anderen nach Art. 5 Abs. 2 ZK *nicht*, wer in eigener Person alle etwaigen Steuern und sonstige Kosten trägt und sein Handeln sich für den anderen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt auswirkt.

Mangels eigener Vertretungsmacht konnte die Beschwerdeführerin auch ihre Subbeauftragten wie bspw. die TNT nicht mit Vertretungsmacht für die Empfänger ausstatten.

Vielmehr konnte die TNT im Subauftrag über das Logistikzentrum ausschließlich für die Beschwerdeführerin tätig werden.

Des Weiteren gilt nach Art. 238 Teilstrich 2 der ZK-DVO der Art. 237 ZK – DVO nicht für Postsendungen (Briefe und Postpakete), die zu *kommerziellen Zwecken* bestimmte Waren enthalten, die Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Vorgänge sind.

Die beschwerdegegenständlichen Postsendungen sind kommerzieller Natur und sind Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Vorgänge.

Aus diesem Grunde ist die Fiktion des Art. 237 Abs. 1 ZK-DVO Buchstabe A nicht erfüllt.

Die Beschwerdeführerin führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass die niederländische Zollverwaltung offensichtlich die Einfuhr im Sinne des Art. 237 ZK-DVO anerkannt habe, weil sie sonst auch die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer wegen Überschreitens der Wertgrenze nicht gewährt hätte.

Dieses Argument der Beschwerdeführerin ist unbeachtlich, weil die objektiven Voraussetzungen nicht vorlagen, woran auch ein allfälliger Rechtsirrtum der niederländischen Zollbehörde nichts ändert. Der Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (Art. 33 Abs. 2 MwStSystRL) spricht nur von „Einfuhr“ durch den Lieferer im objektiven Sinn und bezieht sich nicht auf die rechtliche Beurteilung durch den Einfuhrmitgliedstaat.

Die Beschwerdeführerin beruft sich in diesem Zusammenhang auf das Urteil des EuGH vom 14.11.2002, Rs C-251/00, Rz 32. Dieses Urteil beschäftigt sich primär mit der Verordnung Nr. 1697/79/EWG betreffend die Nacherhebung von Eingangs - und Ausfuhrabgaben auf Grund eines Rechtsirrtums der zuständigen Behörden.

Die Rz 32 lautet:

Nach Art. 2 Absatz der Verordnung Nr. 1031/88 ist zur Erfüllung der Zollschuld entweder der Anmelder oder gegebenenfalls die Person verpflichtet, für deren Rechnung die Anmeldung abgegeben wurde.

Diese Randzahl gibt im Wesentlichen den Text des Art. 201 Abs. 3 ZK wieder.

Warum die Rz 32 des Urteils für den Beschwerdefall maßgeblich sein soll, ist nicht nachvollziehbar, da ja die Anmeldung gerade nicht für Rechnung der Abnehmer abgegeben worden war.

Wie dargelegt, handelte die TNT weder im Auftrag noch für Rechnung der Empfänger.

Die Empfänger können folglich gar nicht die Einführenden sein.

Zu prüfen ist nun, ob die Beschwerdeführerin die Waren eingeführt hat.

In Wahrheit handelt die TNT als Subbevollmächtigte der Beschwerdeführerin und auf deren Rechnung, wie bei der indirekten Stellvertretung.

Schon daraus ergibt sich ein Gesamtschuldverhältnis der Beschwerdeführerin gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK iVm Art. 213 ZK.

Maßgeblich sind die zivilrechtlichen Vereinbarungen.

Wird ein Leistungsaustausch durch Warenbewegungen aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet erfüllt und übernimmt der Lieferant laut Parteienvereinbarung die Einfuhrumsatzsteuer, verlagert der leistende Lieferant gemäß Art. 32 Abs. 2 MwStSystRL den Ort der Lieferung ins Inland (*Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 3 Rz. 3648).

Die Bf. beruft sich darauf, dass nach Art. 201 MwStSystRL bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet wird, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

Die Niederlande hätten aber die Beschwerdeführerin aber nicht als Schuldnerin, der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt.

Dem ist zu entgegen, dass weder Art. 33 Abs.2 MwStSystRL noch Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 auf Art. 201 MwStSystRL verweisen.

Die Feststellung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer aus der Sicht des Mitgliedstaates der Einfuhr ist für deren Anwendung nicht erforderlich.

Ergänzend wird ausgeführt:

Nach *dem rechtlichen Gehalt* des Punktes 4.9 der AVB erfolgt die Lieferung für die Empfänger **de facto verzollt und versteuert**, auch wenn dies nicht wörtlich zum Ausdruck kommt.

Danach ist es Sache des Lieferanten, die Anmeldung vorzunehmen oder vornehmen zu lassen. Folglich ist auch unter diesem Gesichtspunkt die Anmeldung durch die TNT der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin als Organisatorin und wirtschaftlich allein Verantwortliche gilt als Einführende der Waren.

Dass eine Transportkette dazwischengeschaltet wurde, ändert nichts an der Zurechnung der Einfuhr zur Beschwerdeführerin, da die Ablauforganisation einzig von der *Beschwerdeführerin bestimmt* wurde und nur von *deren Interessen* getragen ist.

Im Beschwerdefall hat die Beschwerdeführerin die Einfuhr aus dem Drittgebiet in die Niederlande vorgenommen und die Waren weiter nach Österreich zu den Abnehmern versandt.

Danach liegt eine Versandhandelslieferung der Beschwerdeführerin an die Abnehmer gemäß Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 (Grundlage Art. 33 MwStSystRL) nach Österreich vor.

Die im Art. 3 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 normierte Lieferschwelle von 35.000 Euro wurde in allen Streitzeiträumen überschritten.

In Österreich sind diese Versandungslieferungen folglich steuerbar und steuerpflichtig.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2014 ergingen daher zu Recht.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

II) Verspätungszuschläge

§ 135 BAO

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe

(Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt.

Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Im Beschwerdefall war es der Beschwerdeführerin auf Grund ihres Rechtsirrtums gar nicht bewusst, dass sie zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen im Inland verpflichtet war. Die Verspätung bzw. Nichtabgabe der Abgabenerklärungen ist daher entschuldbar.

Die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung der Verspätungszuschläge zur Umsatzsteuer 2010 bis 2014 Festsetzung waren daher gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

III) 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.

Im Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung ua. dahingehend vor, ob eine als unwirksam erachtete Bevollmächtigung des Lieferers durch den Empfänger dazu führt, dass dem Lieferer und nicht dem Empfänger die Einfuhr in den freien Verkehr zuzurechnen ist.

Eine höchstgerichtliche Rechtsprechung in Österreich liegt dazu nicht vor, weshalb die Revision zulässig ist.

Graz, am 8. September 2021