

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 27. September 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 22. September 2016, Zl. 100000/65031/2016/01, Spruchpunkt II., betreffend Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid Spruchpunkt I. des Zollamtes Wien vom 22. September 2016, Zl. 100000/65031/2016/01, wurden die in den unter den CRN (Customs Registration Numbers) laut der Anlage dieses Bescheides ergangenen Abgabenmitteilungen enthaltenen Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs.3 Z.2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) durch das für ***1*** zuständige Finanzamt gemäß Art. 27 Zollkodex der Union (UZK) iVm § 26 Abs.1 UStG und § 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) zurückgenommen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Waren seien nicht für das Unternehmen des ***1*** eingeführt worden. ***1*** habe nur seinen Namen, seine Steuernummer, seine UID- und EORI-Nummer zur Verfügung gestellt, weshalb ihm vernünftigerweise bekannt hätte sein müssen, dass die Voraussetzungen des § 26 Abs.3 Z.2

UStG nicht erfüllt waren, der Anmelder übernehme die Gewähr für die Richtigkeit der Angaben.

Im Spruchpunkt II wurde die Bf. aufgefordert, die bereits buchmäßig erfassten und gemäß Art. 221 ZK mitgeteilten Beträge an Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 66.726,20 gemäß § 108 UZK iVm § 26 Abs.1 und 3 Z.1 UStG binnen 10 Tagen zu entrichten. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in Folge der Zurücknahme der Entscheidung unter Bescheid I die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer in den verfahrensgegenständlichen Fällen durch das Zollamt Wien zu erfolgen habe. Die Bf. sei als indirekter Vertreter Zollschuldner gemäß § 201 Abs.3 ZK. Das Zollamt Wien verwies weiters darauf, dass die Einstellung des Finanzstrafverfahrens durch die Staatsanwaltschaft keine Auswirkungen auf den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt hätte. Bei der Heranziehung der Bf. als Zollschuldnerin liege auch keine fehlerhafte Ermessensübung vor, da die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld beim Vertretenen nicht Voraussetzung der Heranziehung des Vertreters sei. Zu § 26 Abs.5 lit.e UStG wurde bemerkt, dass die Bf. in weiteren drei Fällen als Vertreter fiktiver Zwischenhändler tätig geworden sei. Es seien Mitarbeiter der Bf. gewesen, die Zwischenhändler instruiert hätten, was diese zu tun hatten. Dabei sei der einzige Grund der Zwischenschaltung der Zwischenhändler in Österreich die Nichtentrichtung der Einfuhrumsatzsteuer gewesen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 27. September 2016. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bereits die Staatsanwaltschaft Wien festgestellt habe, dass es sich um die grundsätzlich steuerrechtlich zulässige und nicht unübliche Konstruktion des „Reihengeschäftes“ handle. Es liege somit kein Scheingeschäft vor, da reale Warenlieferungen erfolgten. Ein Unternehmen umfasse die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Das Handelsgewerbe des ***1*** berechne zum Handel mit Speiseöl. Die Waren seien zudem physisch bei jeder Gestellung in Wien vorhanden gewesen. Es sei daher nicht zu einer Direktlieferung von ***2*** zu ***3*** gekommen, sondern zu einer Lieferung von ***2*** an ***1*** und von ***1*** an ***3***. Schließlich habe die belangte Behörde zu Unrecht die Gutglaubensregel des § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht angewendet. ***1*** habe gegenüber der Bf. ausdrücklich bestätigt, dass er Käufer der angemeldeten Waren und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei. Die Frachtbriefe, Rechnungen und das Vorpapier T 1 seien völlig unbedenklich gewesen. Die UID-Nummer des ***1*** sei von der Bf. überprüft worden. Es habe für die Bf. somit keinen Grund gegeben auch nur im Entferntesten daran zu zweifeln, dass ***1*** unrichtige Angaben im Zusammenhang mit der Zollanmeldung getätigt hätte oder die Verzollung der Waren nicht für sein Unternehmen erfolgt war. Im Übrigen sei auch die Ermessensübung fehlerhaft erfolgt, da zunächst ein in Österreich ansässiger Vertretener in Anspruch zu nehmen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Jänner 2017, Zl. 100000/65031/2016-5, hat das Zollamt Wien die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ***1*** nicht die Verfügungsmacht am eingeführten Öl übertragen worden sei, da er nicht selbst die Bestellungen des Endabnehmers entgegennahm und keine Bestellungen beim Lieferanten vornahm, da er Art, Menge und Qualität der Handelswaren nicht selbst festgelegt hat, die Waren nur mit einem pauschalen Aufschlag weiterverrechnete, keinerlei Haftung bei Zahlungsausfällen übernommen hat und auch nicht für Produktmängel haftete. Die Waren seien zwar physisch in Österreich gewesen und wurden in 10 Fällen Dokumentenkontrollen durchgeführt, dabei sei die erklärte Vorsteuerabzugsberechtigung des Empfängers von den Zollbehörden aber nicht überprüft worden. Zur Ermessensübung sei darauf zu verweisen, dass der Abgabebetrag beiden Gesamtschuldern, der Bf. und ***1*** vorgeschrieben wurde. Zu § 26 Abs.5 lit.e UStG wurde bemerkt, dass die Bf. in weiteren drei Fällen als Vertreter fiktiver Zwischenhändler tätig geworden sei. Es seien Mitarbeiter der Bf. gewesen, die Zwischenhändler instruiert hätten, was diese zu tun hatten. Dabei sei der einzige Grund der Zwischenschaltung der Zwischenhändler in Österreich die Nichtentrichtung der Einfuhrumsatzsteuer gewesen. Die Bf. hätte daher wissen müssen, dass den Anmeldungen falsche Angaben zugrunde lagen.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2017 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Sachverhalt unrichtig festgestellt sei, da sich ein anderer Zwischenhändler bei seiner Steuerberaterin nach der Unbedenklichkeit der geschlossenen Verträge erkundigt habe. Eine andere Zwischenhändlerin, Frau ***4***, habe sich beim Finanzamt und beim Zollamt bestätigen lassen, dass sie die ihr für den Wareneinkauf vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer geltend machen könne. Für die Bf. hätte es daher keinen Grund gegeben, an der Rechtmäßigkeit der Geschäftsbeziehungen zu zweifeln. ***1*** sei zudem über die Waren verfügungsberechtigt gewesen, da er die Waren, wie von Frau ***4*** bestätigt, auch an andere Personen hätte verkaufen können. Weiters gebe es keinen Beweis, dass ***1*** nicht für Produktmängel gehaftet hätte. Schließlich hätten die slowakischen Behörden bestätigt, dass die ***3*** die Umsätze ordnungsgemäß gemeldet habe und somit kein Umsatzsteuerbetrug vorliege. Die Bf. sei zudem nur zur direkten Vertretung beauftragt und bevollmächtigt gewesen und habe die Zollanmeldung irrtümlich unrichtig ausgefüllt, was keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen haben könne. Es gebe auch keine gesetzliche Grundlage für die erfolgte Abgabenvorschreibung, da die Rechtsfolge davon, dass ***1*** nicht über die Waren verfügungsberechtigt war, nur die Versagung des Vorsteuerabzuges sein könne. Im Übrigen liege ein Sorgfaltsverstoß der Bf. nicht vor. Auch seitens ihrer Mitarbeiter hätte kein Verdacht bestanden, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht für das Unternehmen des ***1*** eingeführt worden seien. Die Bf. hafte daher gemäß § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht für die Einfuhrumsatzsteuer, die überdies nicht zu erheben sei, wenn die Ware nicht in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist, sondern in einen anderen Mitgliedstaat befördert

wurde. Letztlich sei auch das Ermessen durch die belangte Behörde unrichtig geübt worden, da die Abgabenschuld erst dann dem Vertreter vorzuschreiben wäre, wenn der Vertretene unauffindbar ist oder Einbringungsmaßnahmen erfolglos geblieben sind. Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung vom 27. Jänner 2020 wurde zum Bescheidcharakter der Spruchpunkte I. und II. des angefochtenen Bescheides Stellung bezogen. Mit Erkenntnis vom 4. Februar 2020, GZ. RV/7200043/2017, hat das Bundesfinanzgericht Spruchpunkt I. des angefochtenen Bescheides mangels Rechtsgrundlage ersatzlos aufgehoben und die Beschwerde gegen Spruchpunkt II. gemäß § 260 Abs.1 lit.a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Erläuterung „5EV...EUST-Anwendung von § 26 Abs.3 Z.2 UStG“ und die Hinweise auf den Regelungsinhalt des § 26 Abs.5 UStG seien kein normativer Bestandteil eines Bescheidspruches und stellen keine begünstigende Entscheidung im Sinne des Art. 8 ZK bzw. Art. 27 UZK dar. Spruchpunkt II. wiederum enthalte lediglich eine Aussage über die Zahlungsfrist des Art. 108 UZK bereits mitgeteilter Abgabebeträge, es handle sich daher um eine Zahlungsaufforderung, der keine normative Qualität zukommt.

Gegen dieses Erkenntnis hat die Bf. mit Eingabe vom 19. März 2020 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Juni 2020, Zl. E 961/2020-9, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Mit Eingabe vom 11. August 2020 hat die Bf. eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Zl. Ra 2020/16/0141-6, wurde die Revision betreffend den Spruchpunkt I. als unzulässig zurückgewiesen, betreffend den Spruchpunkt II. wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. Februar 2020, GZ. RV/7200043/2017, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Setzen einer Zahlungsfrist gemäß Art. 222 ZK könne sehr wohl mit Beschwerde bekämpft werden. Dabei könne auch eingewendet werden, der indirekt vertretende Anmelder sei gemäß § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 7. Oktober 2021 wurde das Zollamt Österreich um die Vernehmung von ***5***, der Steuerberaterin des ***6***, ***7***, nunmehrige ***7*** und ***8*** als Zeugen ersucht. ***5*** erklärte in der Niederschrift vom 14. Oktober 2021 die Verträge zwischen ***6*** und den Firmen ***2*** und ***3*** vor Beginn der Aufnahme der Geschäftstätigkeit geprüft und für steuerlich einwandfrei erachtet zu haben. Die schriftliche Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Speiseölgeschäfte sei erst nach Beendigung der steuerlichen Tätigkeit für ***6*** über Ersuchen seines Vertreters erfolgt. ***7***, die Buchhalterin von ***4***, erklärte am 13. Oktober 2021 die geschlossenen

Verträge nicht zu kennen und sich nur über die Umsatzsteuerpflicht und Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer erkundigt zu haben. Die von ***7*** kontaktierte Finanzbeamtin ***8*** konnte sich an das konkrete Gespräch nicht mehr erinnern.

Bereits am 14. Juni 2019 wurde ***9*** von einem Richter des Bundesfinanzgerichtes in der Rechtssache betreffend ***4*** als Zeuge einvernommen. ***9***, der nur der englischen Sprache mächtig ist, erklärte dabei nicht in die Gestaltung der Verträge mit ***2*** und ***3*** eingebunden gewesen zu sein. Er erklärte weiters mit ***4*** über ***10*** in Kontakt gekommen zu sein. Er habe sie gefragt, ob sie eine EORI- und eine UID-Nummer zur Verfügung stellen könne und ihr gesagt, dass sie diese Dokumente vorher überprüfen solle. Er bestritt, ***4*** gesagt zu haben, sie solle € 200,00 auf die Rechnung aufschlagen. Bei einer Verzollung in Österreich mit dem Verfahrenscode 4200 hätte die Beschwerdeführerin das gesamte finanzielle Risiko tragen müssen.

In der Eingabe vom 17. November 2021 beantragte die Bf. die Zeugenprotokolle von ***5*** und ***8*** als unzulässig zurückzuweisen, da deren Befragung durch eine Verfahrenspartei gegen den Grundsatz des „fair trial“ und die EU-Grundrechtecharta verstoße. Die Bf. stellte die Beweisanträge auf ergänzende Einvernahme von ***5*** zum Beweis dafür, dass sie nicht erst nachträglich, sondern bereits im Vorfeld informiert und befragt wurde und zuvor mündlich bereits dieselbe Auskunft, wie sie nachträglich schriftlich bestätigt hat, erteilt hat, sowie zum Nachweis dafür, dass ihre Ansicht, der Umstand, welches Volumen an Sonnenblumenöl von ***1*** bzw. ***4*** und ***6*** zwischengehandelt wird, aus rechtlichen Gründen irrelevant ist und ein höheres als von ihr möglicherweise angenommenes Volumen keine Änderung ihrer rechtlichen Beurteilung zur Folge gehabt hätte. Die Bf. beantragte weiters eine ergänzende Anfrage an die slowakische Abgabenbehörde zum Beweis dafür, dass alle verfahrensgegenständlichen Sendungen vom Empfänger ***3*** den slowakischen Abgabenbehörden zur Erwerbsbesteuerung angemeldet wurden. Die Relevanz der Frage wurde darin erblickt, dass diesfalls die Waren nicht in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gelangt seien, weshalb in Österreich keine Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben werden könne (vgl. EuGH C-26/18). Die Bf. verwies weiters auf den gestellten Antrag nach Art. 78 ZK, die Änderung des Anmelders sei gemäß der Judikatur des EuGH zu C-97/19 sowie der Kommentierung von Witte, Art. 78 Rz.5, zulässig.

In der mündlichen Verhandlung vom 24. November 2021 beantragte die Bf. neuerlich, die Zeugenprotokolle von ***5***, ***8*** und ***7*** nicht zum Akt zu nehmen, da ein Verstoß gegen Art. 6 EMRK, Art. 41 EU-Grundrechtecharta sowie Art. 47 EU-Grundrechtecharta vorliege. Die Bf. beantragte, sollte dem Antrag nicht Folge geleistet werden, die Einholung eines EU-Vorabentscheidungsverfahrens. Der Antrag, die Zeugenprotokolle als unzulässig zurückzuweisen, wurde in der mündlichen Verhandlung abgewiesen. Inhaltlich brachte die Bf. vor, die Waren seien in der Slowakei zur Erwerbsbesteuerung angemeldet worden. Der Vertreter des Zollamtes Österreich legte die Antwortschreiben der bereits erfolgten

Amtshilfeersuchen an die slowakische Zollverwaltung zur Beweiswürdigung vor. Aus der Gesamtschau der Unterlagen ergebe sich für das Zollamt Österreich, dass die Waren in der Slowakei nicht zur Erwerbsbesteuerung angemeldet wurden. Zum bereits in der Eingabe vom 17. November 2021 gestellten Beweisantrag, beantragte die Bf. zusätzlich die Einvernahme von ***11*** von der slowakischen Abgabenbehörde als Zeugin. Die Bf. verwies weiters auf die irrtümlich erfolgte Vertreterindikation, welche allenfalls zollrechtliche, nicht aber umsatzsteuerliche Folgen nach sich ziehen könne. Der Vertreter des Zollamtes Österreich verwies auf die Rechtsprechung des VwGH. Zur vorgelegten Zollvollmacht vom 20. September 2013 führte die Bf. aus, dass diese ein Auftrag im Sinne des § 26 Abs.3 Z.2 UStG sei. ***1*** werde darin als Auftraggeber bezeichnet und werde im letzten Satz ausdrücklich der Auftrag erteilt. Zu einem allfälligen Verschulden der Bf. verwies die Bf. darauf, dass die UID-Nummer und die EORI-Nummer der Zwischenhändler auf ihre Richtigkeit und deren aufrechter Bestand geprüft worden sei. Die Bf. verwies weiters auf die schriftliche Bestätigung von ***5*** vom 7. August 2014, wonach der „Contract of Assignment of Obligations“ zwischen der ***2***, ***6*** und ***3*** von ihr geprüft und für steuerlich einwandfrei erachtet worden sei. Die Bf. sei von dieser steuerlichen Beurteilung vor Aufnahme ihrer Tätigkeit informiert gewesen und habe auf die Richtigkeit des UID-Registers vertraut, die Bf. habe daher keinesfalls fahrlässig gehandelt, auch durchgeführte Warenkontrollen anlässlich der Verzollungen hätten keine Beanstandungen ergeben. Der Vertreter des Zollamtes führte dazu aus, dass ***9*** über Vermittlung des ***10*** aktiv an ***4***, ***6*** und ***1*** herantreten sei und das Geschäftsmodell erklärt habe. ***9*** sei mit ***12*** von der Firma ***3*** in Geschäftsbeziehungen gestanden, die Bf. habe daher schuldhaft gehandelt. Die Bf. verwies auf die wechselnden Verantwortungen der ***4*** und darauf, dass ***9*** die Aussagen von ***4*** bestritten hat. Der Vertreter der Bf. beantragte, zu den vorgelegten Amtshilfeersuchen eine Stellungnahme abgeben zu können. Dieser Antrag und die von der Bf. in der Eingabe vom 17. November 2021 und in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge wurden abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***13*** wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juli 2019 gemäß § 5 Umwandlungsgesetz (UmwG) in die ***Bf1*** umgewandelt. Letztere ist daher Gesamtrechtsnachfolgerin der ***13*** (§ 1 UmwG).

Im Zeitraum zwischen 24. September 2013 und 25. November 2013 erklärte die Bf. als Anmelder und indirekter Vertreter des Warenempfängers ***1*** in den in der Anlage des angefochtenen Bescheides genannten Zollanmeldungen anlässlich der Überführung von

Sonnenblumenöl der Fa. ***2*** in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, von der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG Gebrauch machen zu wollen. Entsprechend dieser in den jeweiligen Zollanmeldungen gestellten Anträge erfolgte die Verbuchung der gemäß Art. 221 ZK mitgeteilten Zollbeträge am Abgabenkonto des Zollamtes und die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuerbeträge am Abgabenkonto des Finanzamtes. Die Mitteilungen des Abgabebetrages nach Art. 221 ZK sind gemäß § 74 Abs.1 ZollR-DG Abgabenbescheide und weisen mit der codierten Abgabenart „A00“ auf die Einhebung (Verbuchung) des Zolles auf einem Zollamtskonto der Bf. und mit der codierten Abgabenart (5EV) auf die Einhebung (Verbuchung) der Einfuhrumsatzsteuer in der Gesamthöhe von € 66.726,20 auf einem Finanzamtskonto des ***1*** hin.

Am 20. September 2013 wurde zwischen ***1***, der Firma ***3***, und der ***2*** ein Vertrag („Contract of Assignment of Obligations“) geschlossen. Laut Punkt 1. dieses Vertrages wurde zwischen der ***2*** und ***1*** als Käufer der Kaufvertrag („Agreement I“) über nicht näher bezeichnetes Öl geschlossen. Laut Punkt 2. dieses Vertrages wurde zwischen ***1*** und der ***3*** der Vertrag „Agreement II“ über den Transport der Waren und den Eigentumsübergang auf die ***3*** geschlossen. Unter Punkt 3. des Vertrages verpflichtete sich die ***3*** zur Zahlung des Kaufpreises direkt an ***2***. Im Gegenzug dafür, verpflichtete sich ***2*** zur Beförderung der Waren und zur Eigentumsverschaffung an ***1***. Gemäß Punkt. 4. des Vertrages wird die Zahlung des Kaufpreises bei Übergabe der Waren von ***1*** an ***3*** fällig. Gemäß Punkt 5. des Vertrages wurde vereinbart, dass die Forderungen des ***1*** an ***2*** ebenso wie die Verbindlichkeiten des ***1*** aus dem „Agreement I“ an die ***3*** übertragen werden und alle Ansprüche der ***2*** im Zusammenhang mit der Zahlung dieser Verbindlichkeiten an ***3*** zu richten sind. Die ***2*** und ***1*** kamen überein, dass die Gegenleistung für die Übertragung der abgetretenen Forderungen der Höhe der genannten Verbindlichkeiten entspricht.

Mit Zollvollmacht vom 20. September 2013 beauftragte ***1*** die Bf. als direkter Stellvertreter die für ihn einlangenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen und erklärte als Käufer der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Er bevollmächtigte die Bf. alle Zollanmeldungen abzugeben, Zollerklärungen zu stellen und alle mit der Zollabwicklung zusammenhängenden Handlungen vorzunehmen.

Die slowakische Firma ***3*** bestellte in der Folge bei der zypriotischen Firma ***2*** das verfahrensgegenständliche Speiseöl, welches von ***2*** bei der serbischen Firma ***14*** der Produzentin des Öls, erworben wurde. ***2*** verkaufte die Waren mit gesonderter Rechnung an ***1***, Österreich und beauftragte die Bf. mit dem Transport der Ware in die Slowakei. Die Ware wurde im Versandverfahren T1 bis Österreich transportiert, wobei im CMR-Frachtbrief bereits „***15***“ in der Slowakei genannt wurde. Das Versandverfahren wurde in Österreich ordnungsgemäß beendet und die Ware beim Zollamt Wien in den zoll- und

steuerrechtlich freien Verkehr (Verfahren 4000) überführt. Als Warenempfänger scheint in den Zollanmeldungen ***1***, als Anmelder die Bf. auf.

Die Bf. erklärte in den Zollanmeldungen als Vertretungsverhältnis die indirekte Vertretung, obwohl sie laut Vollmacht des ***1*** vom 20. September 2013 nur zur direkten Vertretung bevollmächtigt war, und erklärte von der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG Gebrauch machen zu wollen. Die Richtigkeit der UID-Nummer von ***1*** wurde von der Bf. überprüft.

Sodann wurde jeweils ein zweiter CMR-Frachtbrief ausgestellt, in welchem als Versender ***1*** aufscheint. Die Rechnung der Firma ***2*** wurde gemeinsam mit der Ware in die Slowakei befördert. Die Rechnungen wurden von ***12*** von der ***3*** nach Wien an ***1*** übermittelt. Dieser erstellte eine Rechnung mit einem pauschalen Aufschlag von € 200,00 an den slowakischen Empfänger, wobei ***1*** ein Dienstleistungsentgelt von € 114,00 an die Bf. bezahlte und ihm selbst € 86,00 verblieben. Die Ware wurde von der ***3*** direkt an die ***2*** bezahlt, die € 200,00 wurden an ***1*** überwiesen.

Das Geschäftsmodell kam durch einen Kontakt von ***16*** von der Firma ***2***, der ***10***, den Bruder des ***1*** im Jahre 2012 ansprach, ob er ihm Firmen in Österreich vermitteln könne, die als Zwischenhändler betreffend Sonnenblumenölhandel zwischen Zypern und der Slowakei auftreten, zustande. Die ***3*** verfügte nämlich nicht über ausreichend Eigenmittel, die anfallende Einfuhrumsatzsteuer bei einer Verzollung in der Slowakei sofort zu bezahlen, weswegen ein „Zwischenhändler“ in Österreich geschaltet werden musste. ***10*** vermittelte daraufhin seinen Bruder, ***6*** und ***4*** als „Zwischenhändler“ mit denen die entsprechenden identen Verträge abgeschlossen wurden. Ansprechpartner der Bf. war deren Salesmanager ***9***, der weder in die Gestaltung der Verträge zwischen ***2***, der ***3*** und den „Zwischenhändlern“, noch in die Auswahl der Zwischenhändler eingebunden war.

Mit Bescheid des Zollamtes Wien vom 22. September 2016 Zl. 100000/65031/2016, wurde die verfahrensgegenständliche Einfuhrumsatzsteuer auch ***1*** zur Entrichtung vorgeschrieben.

Ein finanzstrafgerichtliches Ermittlungsverfahren wegen des Vorwurfs der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben sowie des Abgabebetrgs durch ***12***, ***9*** und ***1*** wurde gemäß § 202 FinStrG mit der Begründung eingestellt, dass mangels subjektiver Tatseite keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorliegt. Überdies liegen nach Ansicht der Staatsanwaltschaft Wien keine Scheingeschäfte vor, da reale Warenlieferungen erfolgten. Ein Finanzstrafverfahren wegen der fahrlässigen Verkürzung von Eingangsabgaben hat bislang zu keinem Ergebnis geführt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs.1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß Abs.2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Zum Antrag die Zeugnenniederschriften von ***5***, ***8*** und ***7*** als unzulässig zurückzuweisen ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach im Abgabenverfahren der Grundsatz der Unmittelbarkeit nicht gilt und Beweise gemäß § 269 Abs.2 BAO über Anordnung des Verwaltungsgerichtes auch durch eine Abgabenbehörde aufgenommen werden können (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0006, 19.10.2018, Ra 2014/15/0031). In der BAO ist auch ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen und auf persönliche Befragung eines Zeugen durch eine Partei nicht vorgesehen (VwGH 31.1.2011, 2009/15/0199).

Zum Antrag auf Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens ist zu bemerken, dass für Verwaltungsgerichte keine Verpflichtung für die Stellung von Vorabentscheidungsersuchen besteht. Es besteht auch kein Rechtsanspruch der Parteien des Beschwerdeverfahrens, dass Verwaltungsgerichte Vorabentscheidungsersuchen stellen (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner Abgabenverfahren § 290 BAO, Rz.2). Art. 267 AEUV normiert, dass einem Gericht im Sinne dieser Bestimmung, dessen Entscheidungen mit einem Rechtsbehelf des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, die Berechtigung zukommt, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Entscheidungen der Verwaltungsgerichte können durch Revisionen oder Beschwerden an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bekämpft werden (vgl. Art. 133 und Art. 144 BB-VG). Es ist ausgeschlossen, dass das Verwaltungsgericht, indem es unterlässt, eine Frage der Auslegung des Unionsrechtes dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, Verfahrensvorschriften verletzt (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0129). Aufgrund der gesicherten Rechtsprechung des VwGH teilt das

Bundesfinanzgericht die Zweifel an der Konformität des § 269 Abs.2 BAO mit dem Unionsrecht nicht. Der Anregung der Bf. auf Einholung eines Vorabentscheidungsverfahrens, ein diesbezügliches Antragsrecht steht den Parteien nicht zu, war daher nicht Folge zu leisten.

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt des vom Zollamt Wien vorgelegten Abgabenaktes, die Niederschrift des Bundesfinanzgerichtes mit ***9*** vom 14. Juni 2019, die über Beschluss des Bundesfinanzgerichtes von 7. Oktober 2021 vom Zollamt Österreich durchgeführten ergänzenden Vernehmungen und die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 24. November 2021.

Die Bf. ist gemäß § 26 Abs.5 lit.e UStG nur dann Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer, wenn kein schriftlicher Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG vorliegt, oder auch sie als Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind. Bei einer juristischen Person ist auf das Wissen und das Wissen müssen aller in dem jeweiligen Unternehmen mit dem konkreten Antrag befassten Personen abzustellen.

Bei der Frage, ob der Zollschuldner gutgläubig gehandelt hat und alle Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat, stellt der EuGH trotz unrichtiger Erklärung – nur auf das ab, was der Zollschuldner vernünftigerweise kennen und sich beschaffen konnte (EuGH 27.6.1991, C-348/89, Rz. 29; 14.5.1996, C-153, und 204/94, Rz. 109). Bei der Frage der Sorgfalt des Zollschuldners ist zu prüfen, ob er sich, sobald er Zweifel an der Richtigkeit hat, informiert und sich weitest möglich Aufschluss darüber verschafft hat, ob seine Zweifel berechtigt sind (EuGH 26.6.1990, Rs. 64/89, Rz. 22). Ein gewerbsmäßig handelnder Zollschuldner verfügt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGHs über eine gewisse Erfahrung. Zu berücksichtigen ist aber auch die Komplexität der Vorschrift und die Länge des Zeitraums, den die zuständige Behörde zur Klärung der Rechtsfrage, über die überdies bislang noch nicht rechtskräftig entschieden wurde, benötigte (EuGH 3.3.2005, C-499/03, Rz. 48; 18.10.2007, C-173/06; Rz. 32).

Der Begriff „vernünftigerweise kennen müssen“ stellt einen objektiven Maßstab dar. Bei den dabei als gegeben zu unterstellenden Kenntnisse eines Beteiligten kommt es nur auf dasjenige an, was der Beteiligte nach Ausschluss fernliegender Umstände bei einem vernünftigen und damit objektivierten Verhalten wissen könnte. Diese Auslegung entspricht nicht nur dem deutschen Wortlaut der Vorschrift, sondern auch dem englischen und französischen Wortlaut. Darin wird das „Wissen müssen“ mit den Adverbien „reasonably“ und „raisonnablement“ versehen, die das unterstellte mögliche Wissen nicht nur als vernünftig, sondern auch als angemessen und zumutbar bezeichnen (Witte, Zollkodex6, Art. 8 Rz. 10).

Das Geschäftsmodell kam nach den getroffenen Feststellungen durch einen Kontakt von ***16*** von der Firma ***2***, der ***10***, den Bruder des ***1*** im Jahre 2012 ansprach, ob er ihm Firmen in Österreich vermitteln könne, die als Zwischenhändler betreffend Sonnenblumenölhandel zwischen Zypern und der Slowakei auftreten, zustande. Die ***3*** verfügte nämlich nicht über ausreichend Eigenmittel, die anfallende Einfuhrumsatzsteuer bei

einer Verzollung in der Slowakei sofort zu bezahlen, weswegen ein „Zwischenhändler“ in Österreich geschaltet werden musste. ***10*** vermittelte daraufhin seinen Bruder, ***6*** und ***4*** als „Zwischenhändler“ mit denen die entsprechenden identen Verträge abgeschlossen wurden. Ansprechpartner der Bf. war deren Salesmanager ***9***, der weder in die Gestaltung der Verträge zwischen ***2***, der ***3*** und den „Zwischenhändlern“, noch in die Auswahl der Zwischenhändler eingebunden war. Wie sich nachfolgend unter Punkt II. 3.1. ausgeführt ergibt, erbringt dieser „Zwischenhändler“ Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports, wie etwa die Bevollmächtigung und Bezahlung der Spedition, während die Lieferung der Ware als unmittelbar vom zypriotischen Lieferanten an den slowakischen Kunden erfolgt zu werten ist. Der von der Bf. Vertretene ist daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da diese Waren nicht für sein Unternehmen eingeführt wurden.

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den Angaben des ***9*** in der Niederschrift vor dem Bundesfinanzgericht vom 14. Juni 2019, wonach er in die Gestaltung der Verträge zwischen der ***2***, der ***3*** und den „Zwischenhändlern“ nicht eingebunden war. Dies wird auch von ***4*** in den Niederschriften des Zollamtes Wien als Finanzstrafbehörde vom 8. April 2015 und des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 3. März 2014 bestätigt, wonach die diesbezüglichen Gespräche in einem Lokal in Budapest in Anwesenheit des ***10***, ***12*** und Frau ***17*** geführt wurden. Die Verhandlungen wurden in englischer Sprache geführt, als Übersetzer fungierte ***10***. Die Vertragsunterzeichnung erfolgte mit den genannten Personen später in der Raststätte ***18*** in Wien.

Auch in die Auswahl der „Zwischenhändler“ war die Bf. bzw. ***9*** nicht involviert. Laut Auskunft des ***10*** in der Niederschrift des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 27. November 2013 hat dieser die Zwischenhändler, allesamt Kleingewerbetreibende, an ***16*** von der Firma ***19*** vermittelt.

Die Angaben von ***4*** in der Niederschrift vom 8. April 2015, ***9*** hätte ihr gesagt, sie solle € 200,00 auf den Einkaufspreis aufschlagen, wurden von diesem in der Niederschrift vom 14. Juni 2019 bestritten. ***6*** wurde diesbezüglich nach eigenen Angaben jedenfalls von ***10*** und nicht von ***9*** instruiert (Niederschrift vom 27. November 2013).

Zutreffend ist allerdings, dass ***9*** gegenüber ***4*** (Niederschrift ***4*** vom 8. April 2015 und Niederschrift des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. Dezember 2021 mit ***9***) erwähnte, dass ein Zwischenhändler in Österreich in die Geschäfte eingebunden werden müsse, ansonsten die Einfuhrumsatzsteuer in der Slowakei sofort fällig wäre. Es gehört aber gerade zur Aufgabe der Bf. als Spedition, Kunden zu beraten und rechtlich zulässige Möglichkeiten (zB eine weitere Handelsstufe) aufzuzeigen. Dass die weitere Handelsstufe derart gestaltet wurde, dass die österreichischen Unternehmer nicht zuletzt aufgrund der von diesen mit ***2*** und ***3*** geschlossenen Verträge umsatzsteuerrechtlich nur eine

sonstige Leistung erbracht haben, die Lieferung aber direkt von ***2*** an ***3*** erfolgt ist, kann der Bf. mangels einer mit überwiegenden Wahrscheinlichkeit erwiesenen Involvierung des ***9*** in das Geschäftsmodell nicht zugerechnet werden.

Die Bf. hat hingegen die ihr zustehenden Möglichkeiten ausgeschöpft und die Gültigkeit der UID-Nummer und der EORI-Nummer der österreichischen „Zwischenhändler“ geprüft. Die Bf. hätte auch mangels diesbezüglicher Bevollmächtigung und mangels Kenntnis der Verträge keine Möglichkeit gehabt, sich bei der für den Vorsteuerabzug der „Zwischenhändler“ zuständigen Behörde (Finanzamt Österreich) nach der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges zu erkundigen. Zudem wurden die Verträge vor Aufnahme der Geschäftstätigkeit von der Kanzlei ***5***, der steuerlichen Vertretung des ***6***, geprüft und für steuerlich einwandfrei erachtet (Niederschrift des Zollamtes Österreich mit ***5*** vom 14. Oktober 2021).

Der Bf. bzw. ***9*** ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 26 Abs.5 lit.e letzter Satz UStG anzulasten.

Gemäß § 183 Abs.3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung nach Art. 167 Abs.1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt. Dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind.

Zu den abgelehnten Beweisanträgen der Bf. ist zu bemerken, dass die Tatsache, dass ***5*** nicht erst nachträglich die Ordnungsmäßigkeit der gewählten Vorgangsweise bestätigt hat, sondern schon im Vorfeld informiert und befragt wurde und zuvor mündlich bereits dieselbe Auskunft, wie sie sie nachträglich schriftlich bestätigt hat, erteilt hat, gemäß § 183 Abs.3 BAO als richtig anerkannt wurde. Vom Antrag auf ihre ergänzende Einvernahme zum Beweis dafür, dass ihre Ansicht, der Umstand, welches Volumen an Sonnenblumenöl zwischengehandelt wird, aus rechtlichen Gründen irrelevant ist und ein höheres als möglicherweise von ihr angenommenes Volumen keine Änderung ihrer rechtlichen Beurteilung zur Folge gehabt hätte, wurde gemäß § 183 Abs.3 BAO abgesehen, da die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich ist. Für die rechtliche Beurteilung der Vorgangsweise ist die Menge des eingeführten Sonnenblumenöls nicht von Relevanz, ***5*** hat auch nicht behauptet, dass sie eine größere Menge anders rechtlich beurteilt hätte.

Vom Antrag, eine ergänzende Anfrage an die slowakischen Abgabenbehörden zu stellen und auf vom Antrag auf Ladung von ***11*** als Zeugin zum Nachweis dafür, dass alle verfahrensgegenständlichen Sendungen vom Empfänger ***3*** den slowakischen Abgabenbehörden zur Erwerbsbesteuerung angemeldet wurden, wurde gemäß § 183 Abs.3 BAO abgesehen, da die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich sind. Zum Einen ist

darauf zu verweisen, dass es sich verfahrensgegenständlich um eine Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr (Verfahren 4000) mit einer Zollschuldentstehung nach Art. 201 ZK handelt, wobei die Einfuhrumsatzsteuer bereits buchmäßig erfasst und gemäß Art. 221 ZK rechtskräftig mitgeteilt wurde. Die Relevanz des diesbezüglichen Antrages, der mit dem Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf in der Slowakei und dem Urteil des EuGH in der Rechtssache C-26/18 (FedEx) begründet wurde, ist daher nicht gegeben. Zum Anderen erschließt sich dem Bundesfinanzgericht auch nicht, weshalb eine allfällige abgabenrechtliche Unregelmäßigkeit in der Slowakei im Rahmen der Erwerbsbesteuerung oder bei Folgelieferungen von Bedeutung dafür sein könnte, ob die Bf. vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die „Zwischenhändler“ nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Die Waren wurden unbestrittenermaßen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in die Slowakei verbracht, die Verdachtslage war nicht nur für eine strafrechtliche Anklage wegen einer Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß § 35 Abs.2 FinStrG nicht ausreichend, auch ein Finanzstrafverfahren wegen fahrlässiger Verkürzung von Eingangsabgaben hat zu keinem Ergebnis geführt. Eine betrügerische Handlung unter Mitwirkung der Bf. bzw. ein grob fahrlässiger Tatbeitrag der Bf. zu einem Finanzvergehen in der Slowakei ist damit nach der Aktenlage auszuschließen. Aus diesem Grund war auch vom Antrag der Bf, zu den Ergebnissen der Amtshilfeersuchen eine (schriftliche) Stellungnahme abgeben zu können, abzusehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Gemäß Z.2 leg. cit. sind abweichend davon für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig.

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.

Gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG ist im Falle der indirekten Vertretung der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Abs.3 Z.2 vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der

Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Weiters kann der Unternehmer in den Fällen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 abziehen.

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

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird.

Gemäß Abs.2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

Zum Antrag gemäß Art. 78 ZK auf Berichtigung der Vertreterindikation ist zu bemerken, dass dieser Antrag inhaltlich im Rahmen des Erstattungs-/Erlassverfahrens gemäß Art. 236 ZK von der belangten Behörde geprüft wurde. Die damit verbundene Rechtsfrage ist jedenfalls durch den Verwaltungsgerichtshof entschieden, die Berichtigung der Vertreterindikation ist nicht zulässig. Im Erkenntnis des VwGH vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0144-6, wurde in einen Verfahren betreffend ***4***, in welchem über diesen Antrag bescheidmäßig abgesprochen wurde, ausgeführt, dass der Revision hinsichtlich der Beschwerde gegen die Abweisung der begehrten Berichtigung keine Berechtigung zukommt. Das Erkenntnis verweist auf die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH, wonach Art. 78 ZK nicht dahingehend ausgelegt werden könne, dass damit über Art. 5 Abs.4 ZK und insbesondere über das darin vorgesehene Verbot der ausdrücklichen Offenlegung der Vertretungsmacht hinweggegangen würde. Im Revisionsfall besteht kein Widerspruch zwischen den Angaben in der Anmeldung und den vorgelegten Unterlagen. Damit verbietet die vom EuGH aufgezeigte Grenze, dass über Art. 5 Abs.4 ZK nicht hinweggegangen werden darf, die begehrte Berichtigung (siehe auch Beschluss des VwGH vom 3. Dezember 2021, Ra 2020/16/0079-3).

Zum Vorsteuerabzug des Vertretenen ist zu bemerken:

Entscheidend für den strittigen Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer ist somit, ob Gegenstände für das Unternehmen des Abgabepflichtigen eingeführt wurden. Der eingeführte Gegenstand muss dabei entweder zum Gebrauch, zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein (vgl. VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238, mwN). Artikel 168 Buchstabe e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt (EuGH 25.6.2015, C-187/14, DSV Road).

Entscheidend ist demnach, ob die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet wurden. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (vgl. neuerlich EuGH 25.6.2015, DSV Road, C-187/14, Rn. 49).

Hiefür ist wiederum maßgeblich, wie die vom Vertretenen erbrachten Leistungen umsatzsteuerlich zu beurteilen sind. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050, mwN).

Im vorliegenden Fall hatte der Vertretene Vereinbarungen sowohl mit der ***2*** („Agreement I“) als auch mit der ***3*** („Agreement II“) sowie einen Vertrag zwischen allen drei Beteiligten („Contract of Assignment of Obligations“) geschlossen. Nach diesen Vereinbarungen sollte die Zahlung des Rechnungsbetrags (für die Waren) unmittelbar vom Endabnehmer an ***2*** erfolgen; der Vertretene übernahm hiefür keine Haftung. Der Vertretene würde hingegen nur für seinen Aufwand ein Entgelt an den ***3*** verrechnen. Die Leistungen des Vertretenen beschränken sich auf die Bevollmächtigung der Bf. zur Zollabwicklung und die Erstellung einer Rechnung an ***3***.

Vor diesem Hintergrund bestand der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darin, dass der Vertretene Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports erbringt, während die Lieferung der Ware als unmittelbar vom zyprischen Lieferanten an den slowakischen Kunden erfolgt zu werten ist. Es liegt somit eine sonstige Leistung der Mitbeteiligten vor. Der Wert der beförderten Waren gehört nicht zu den Kosten, die in diese von der Mitbeteiligten erbrachte Leistung einfließen, sodass die darauf entfallende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann (vgl. VwGH vom 18. Oktober 2018, Ro 2017/15/0022).

Die Waren wurden in Österreich antragsgemäß in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt (Verfahren 4000, Zollschuldentstehung gemäß Art. 201 ZK) und sind damit in Österreich in den Wirtschaftskreislauf eingegangen.

Mit der Zollvollmacht vom 20. September 2013 wurde die Bf. von ***1*** beauftragt, Importsendungen zollrechtlich abzufertigen. Gleichzeitig wurde erklärt, für die Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein.

Nach den Materialien zu § 26 Abs.5 lit.e UStG (325 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) sind „nach den zollrechtlichen Bestimmungen bei der indirekten Vertretung sowohl der Anmelder (Spediteur) als auch der Vertretene Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. In den Fällen des § 26 Abs.3 Z.2 geht jedoch die gesamte Gebarung auf das Finanzamtskonto über, sodass der Anmelder keine Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der EUSt mehr hat. Die Schuldnerschaft des Anmelders wird daher ausgeschlossen, sofern der Anmelder nicht schuldhaft bei der Angabe unrichtiger Angaben in der Zollanmeldung mitgewirkt hat.“

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei dieser Zollvollmacht um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG, zumal es Sinn und Zweck des Geschäftskonstruktes war, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen und der Hinweis auf die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug hinsichtlich der angemeldeten Waren einen Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG impliziert. Zudem ist davon auszugehen, dass die Optionsausübung der Regelfall, die Entrichtung beim Zollamt die Ausnahme ist (Ruppe/Achatz Umsatzsteuergesetz § 26 Rz. 14).

Die Bf. ist daher gemäß § 26 Abs. 5 lit. e letzter Satz UStG nur dann Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer, wenn auch sie als Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind. Bei einer juristischen Person ist auf das Wissen und das Wissen müssen aller in dem jeweiligen Unternehmen mit dem konkreten Antrag befassten Personen abzustellen. Wie in der Beweiswürdigung ausgeführt, ist der Bf. kein schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e letzter Satz UStG anzulasten, weshalb die Bf. gemäß § 26 Abs. 5 lit. e erster Satz nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Sämtliche aufgeworfene Rechtsfragen sind durch die in der Entscheidung angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Ob die Bf. wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben des Auftraggebers, dass die Waren für sein Unternehmen eingeführt werden und er dafür zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei, unrichtig sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung und stellt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dar. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Jänner 2022