

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***BfAdr***, als Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***XGmbH***, ***Adr1***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 7. August 2018 gegen den Bescheid des damaligen Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 28. Juni 2018, Zl. ***1***, betreffend Eingangsabgaben und Verzugszinsen zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Laut Eintragung im Firmenbuch, FN ***2***, wurde die ***XGmbH*** (kurz: **XGmbH**) am tt.mm.jjjj infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst und Rechtsanwältin ***Bf***, ***BfAdr***, als Masseverwalterin eingesetzt.

Frau ***Bf*** als Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***XGmbH*** ist daher als Partei zu behandeln und das vorliegende Erkenntnis an sie als Beschwerdeführerin (Bf.) zu richten (VwGH 20.03.2003, 98/17/0319).

Mit dem an die **XGmbH** gerichteten Bescheid Zl. ***1*** vom 28.06.2018 nahm das damalige Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (kurz: Zollamt) zu den im Bescheid erwähnten 42 Zollanmeldungen im Grunde des Art. 105 Abs. 4 UZK eine Nacherhebung von Eingangsabgaben vor.

Für die **XGmbH** sei bei der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den erwähnten 42 Zollanmeldungen gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG in der bis zum 30.04.2016 gültigen Fassung

die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 128.834,31 (€ 29.983,23 an Zoll und € 98.851,08 an Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Buchmäßig erfasst worden seien allerdings nur Eingangsabgaben im Betrag von € 0,00.

Der Differenzbetrag werde somit weiterhin geschuldet und sei gem. Art. 105 Abs. 4 UZK nachzuerheben.

Als Folge dieser Nacherhebung seien gem. Art. 114 Abs. 2 UZK zusätzlich Verzugszinsen in der Höhe von € 6.181,39 zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 02.08.2018.

Das Zollamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 24.02.2020, Zl. ***3***, als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 16.03.2020 wurde der form- und fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag gestellt.

Am 17.05.2022 fand beim Bundesfinanzgericht in der Beschwerdesache ein Erörterungstermin statt.

Am 25.05.2022 fand beim Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der **XGmbH** handelte es sich um ein Dienstleistungsunternehmen, das für ihre Kunden (vor allem die ***NGmbH*** mit Sitz in der Schweiz und die ***N.Ltd.*** mit Sitz im Vereinigten Königreich) Leistungen im Zusammenhang mit dem Vertrieb und der Logistik von Druckerpatronen (Versand, Umtausch, Reklamation, Rückwaren und Kundenservice) erbracht hat.

Das genannte Unternehmen ist in einer Vielzahl von Verzollungen als Einführer von (aus einem Zolllager in Serbien stammenden) Druckerpatronen aufgetreten. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat der damalige Geschäftsführer der **XGmbH** eingeräumt, dass diese Verzollungen stets im Auftrag der Kunden des Unternehmens (also in den vorliegenden Fällen im Auftrag des ***N*** Konzerns) vorgenommen worden sind.

Das Geschäftsmodell der **XGmbH** lässt sich im Allgemeinen (**nicht im Streitfall**) wie folgt beschreiben:

Die eingeführten Druckerpatronen standen im Eigentum der Firma ***N.Ltd.*** mit Sitz im Vereinigten Königreich. Sie stammten aus einem Zolllager in Serbien. Die ***N.Ltd.*** bot diese Druckerpatronen im Internet zum Kauf an. Nach Eingang einer entsprechenden Bestellung durch einen in der Union ansässigen Endabnehmer wurden die betreffenden Druckerpatronen aus dem Zolllager in Serbien abgerufen, nach Österreich befördert, hier im Auftrag der ***N.Ltd.*** verzollt und anschließend von der **XGmbH** an die Endabnehmer zum Versand gebracht.

Die **XGmbH** war bei all diesen Lieferungen im Auftrag ihres Kunden, der Firma ***N.Ltd.***, für die Logistik zuständig (Lagerhaltung in Serbien, Vorbereitung für den Versand, Import nach Österreich, Zollabfertigung in Österreich, Weiterleitung der eingeführten Wirtschaftsgüter an die Endabnehmer in der Union). Die **XGmbH** hat die von ihr in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen der Firma ***N*** International mit Sitz in der Schweiz in Rechnung gestellt.

Abweichend von diesem Modell, das vom ehemaligen Geschäftsführer der **XGmbH** als Kerngeschäft bezeichnet wurde, wird im Streitfall der An- und Verkauf von Druckerpatronen behauptet.

Im Zuge einer bei der **XGmbH** vorgenommenen Betriebsprüfung legte das angeführte Unternehmen dem Prüforgang u.a. folgende Unterlagen zum Beweis für den behaupteten Handel mit Druckerpatronen vor:

a)

Handelsrechnungen über den angeblichen Ankauf:

Invoice Nr. 1840 vom 15.12.2015, Rechnungsbetrag € 129.000,44, Anzahl: 7.404 Stk.

Invoice Nr. 1842 vom 13.01.2016, Rechnungsbetrag € 131.532,08, Anzahl: 6.962 Stk.

Invoice Nr. 1843 vom 28.01.2016, Rechnungsbetrag € 187.568,20, Anzahl: 10.480 Stk.

Rechnungsleger: ***N*** International mit Sitz in der Schweiz

Rechnungsadressat: **XGmbH**

b)

Handelsrechnungen über den angeblichen Verkauf:

Inv. 3382015 vom 31.12.2015, Rechnungsbetrag € 129.000,44, Anzahl: 7.404 Stk.

Inv. 0182016 vom 31.01.2016, Rechnungsbetrag € 131.532,08, Anzahl: 6.962 Stk.

Inv. 0192016 vom 31.01.2016, Rechnungsbetrag € 187.568,20, Anzahl: 10.480 Stk.

Rechnungsleger: **XGmbH**

Rechnungsadressat: ***N.Ltd.***, Vereinigtes Königreich

Außerdem legte das geprüfte Unternehmen folgende Zollanmeldungen vor:

a) zur Ausfuhr:

15AT320000EVPFD249 vom 23.12.2015, Wert € 129.000,44, Anzahl: 7.404 Stk.

16AT320000EVPK2H13 vom 19.01.2016, Wert € 131.532,08, Anzahl: 6.962 Stk.

16AT320000EVPNVMG3 vom 02.02.2106, Wert € 187.568,20, Anzahl: 10.480 Stk.

In den zugehörigen Proformarechnungen scheint die **XGmbH** als Rechnungslegerin, die ***4*** mit Sitz in Hongkong als Rechnungsadressatin und das Zollager der ***4*** in Serbien als Lieferadresse auf.

In den Ausfuhranmeldungen ist die **XGmbH** als Versender/Ausführer genannt. Die Druckerpatronen wurden zur vorübergehenden Ausfuhr zum Zweck der Wiedereinfuhr in unverändertem Zustand (Verfahrenscode 2300) angemeldet. Bestimmungsland war Serbien.

b) zur Einfuhr:

42 Zollanmeldungen für den Zeitraum 05.01.2016 bis 15.02.2016

Mit diesen verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen, die letztlich zum angefochtenen Nachforderungsbescheid geführt haben, wurden von der **XGmbH** als Einführerin und Anmelderin die Druckerpatronen als eingangsabgabenfreie Rückwaren (Verfahrenscode 6123) angemeldet. Als Versenderin ist die ***4*** in Serbien genannt.

In den zugehörigen Proformarechnungen scheint die ***4*** mit Sitz in Hongkong als Rechnungslegerin auf.

In allen Zollanmeldungen ist im Feld 47 als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der EUST der Wert 0,00 eingetragen.

Auf Grund dieser Angaben wurden alle betreffenden Druckerpatronen als eingangsabgabenfreie Rückwaren zoll- und steuerfrei in den zollrechtlich freien Verkehr überführt.

Nachweise dafür, dass die eingeführten Wirtschaftsgüter jemals in der Union versteuert worden wären liegen nicht vor.

Laut den Feststellungen im angefochtenen Bescheid gründet sich die Nachforderung im Wesentlichen auf folgende Umstände:

- Der Nachweis der Rückwareneigenschaft (Nämlichkeit) wurde nicht erbracht, sodass die Voraussetzungen für die Zollfreiheit als Rückware gem. Art. 185 ZK nicht vorlagen
- Die Druckerpatronen waren schon vor der Wiedereinfuhr weiterverkauft worden, sodass die Steuerfreiheit nicht zu gewähren war
- Die in Serbien angefallenen Kosten für „Shipment preparations“ waren in den Zollwert miteinzubeziehen

Außerdem wurde seitens des Zollamtes ganz allgemein der Status der ausgeführten Ware als Unionsware in Zweifel gezogen.

2. Beweiswürdigung

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt wird in freier Überzeugung als erwiesen angenommen und ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten unter Bedachtnahme auf die Ermittlungsergebnisse des Zollamtes und die Angaben der Bf. Dabei wurden auch die im Rahmen des Erörterungstermins und der mündlichen Verhandlung (samt Zeugeneinvernahmen) gewonnenen Erkenntnisse berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage:

Art. 105 Abs. 1 bis 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU Nr. L 269 vom 10. Oktober 2013 (Unionszollkodex - UZK) lautet:

(1) Entsteht eine Zollschuld durch Annahme der Zollanmeldung von Waren zu einem anderen Zollverfahren als der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben oder durch eine andere Handlung mit gleicher rechtlicher Wirkung wie diese Annahme, so nehmen die Zollbehörden die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von 14 Tagen nach Überlassung der Waren vor.

Jedoch kann der Gesamtbetrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Waren, die ein und derselben Person innerhalb eines von den Zollbehörden festgesetzten Zeitraums von höchstens 31 Tagen überlassen worden sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern für die Entrichtung dieses Gesamtbetrags eine Sicherheit geleistet worden ist. In

diesem Fall erfolgt die buchmäßige Erfassung innerhalb von 14 Tagen nach Ende des betreffenden Zeitraums.

(2) Ist vorgesehen, dass Waren überlassen werden können, bevor bestimmte Voraussetzungen für die Festsetzung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags oder dessen Erhebung erfüllt sind, so erfolgt die buchmäßige Erfassung innerhalb von 14 Tagen nach dem Tag, an dem der zu entrichtende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag festgesetzt oder die Verpflichtung zur Abgabentrachtung festgelegt wird.

Betrifft die Zollschuld jedoch eine vorläufige handelspolitische Maßnahme in Form eines Zolls, so erfolgt die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von zwei Monaten nach dem Tag der Veröffentlichung der Verordnung zur Einführung der endgültigen handelspolitischen Maßnahme im Amtsblatt der Europäischen Union.

(3) Entsteht eine Zollschuld unter anderen als den in Absatz 1 genannten Umständen, so erfolgt die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von 14 Tagen nach dem Tag, an dem die Zollbehörden in der Lage sind, den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag festzusetzen und eine Entscheidung zu erlassen.

(4) Wurde der zu entrichtende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag nicht nach den Absätzen 1, 2 und 3 buchmäßig erfasst oder wurde er mit einem geringeren Betrag als dem zu entrichtenden Betrag festgesetzt und buchmäßig erfasst, so gilt Absatz 3 auch für den zu erhebenden beziehungsweise nachzuerhebenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag.

Artikel 185 Abs. 1 erster Satz der im Beschwerdefall noch maßgebenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABLEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, (im Folgenden Zollkodex - ZK) über die Zollbefreiung von Rückwaren lautete:

Gemeinschaftswaren, die aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt worden sind und innerhalb von drei Jahren wieder in dieses Zollgebiet eingeführt und dort in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, werden auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit.

Art. 186 ZK bestimmte:

Die Befreiung von den Einfuhrabgaben im Sinne des Artikel 185 wird nur gewährt, wenn die Waren sich bei der Wiedereinfuhr im gleichen Zustand wie bei der Ausfuhr befinden. Nach dem Ausschußverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen von dieser Vorschrift abgewichen werden kann.

§ 6 Abs. 4 Z 8 UStG 1994 bestimmt:

Steuerfrei ist die Einfuhr

der Gegenstände, die nach den Artikeln 185 bis 187 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) als Rückwaren frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden können. Die Ausnahme von der Befreiung nach Artikel 185 Abs. 2 lit. b der Verordnung gilt nicht. Die Steuerfreiheit ist ausgeschlossen, wenn der eingeführte Gegenstand

a) vor der Einfuhr geliefert worden ist,

b) auf Grund einer Hilfsgüterlieferung ins Ausland von der Umsatzsteuer entlastet worden ist oder

c) im Rahmen einer steuerfreien Lieferung aus dem Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden ist. Dieser Ausschluss gilt nicht, wenn derjenige, der die Lieferung bewirkt hat, den Gegenstand zurückerhält und hinsichtlich dieses Gegenstandes in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt ist;

Erwägungen:

Die Eingangsabgabenbefreiung für Rückwaren kann nur dann gewährt werden, wenn der Anmelder alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nachweist, insbesondere, dass die zur Überführung in den freien Verkehr eingeführten Waren mit den seinerzeit ausgeführten Waren identisch sind. Es herrscht strenges Nämlichkeitsprinzip.

Im vorliegenden Fall scheint eine besondere Beachtung der Nachweispflicht geboten. Denn nach der Aktenlage befanden sich im Zolllager in Serbien neben den verfahrensgegenständlichen zusätzlich zahlreiche andere (unverzollte und unversteuerte) Druckerpatronen der selben Typen und Hersteller.

Schon aus diesem Grund hat nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes das Zollamt die ****XGmbH**** bereits im Zuge der Betriebsprüfung zu Recht aufgefordert, entsprechende Nachweise zum Beweis dafür vorzulegen, dass eine Identität zwischen den ausgeführten und wiedereingeführten Druckerpatronen gegeben ist.

Dieser Aufforderung hat die ****XGmbH**** keine Folge geleistet. In der Beschwerdeschrift hat die ****XGmbH**** dazu angekündigt, beim Betreiber des Zolllagers in Serbien bereits angeforderte Ausdrücke des Warenwirtschaftssystems für die verfahrensgegenständlichen Druckerpatronen (bezogen auf die oben angeführten drei Ankaufsrechnungen) gesondert vorzulegen.

Diese Unterlagen wurden bislang jedoch nicht nachgereicht. Das Bundesfinanzgericht hat die Bf. daher in der Ladung u.a. aufgefordert, Nachweise für das Vorliegen von Rückwaren bei der Verhandlung vorzulegen. Auch dieser Aufforderung hat die Bf. nicht entsprochen.

Die Bf. meint offensichtlich weiterhin, der Beweis der Nämlichkeit werde schon durch die von der ****XGmbH**** vorgelegten Zoll- und Handelsdokumente und den von ihr geschilderten Ablauf des Geschehens erbracht. Dabei übersieht sie, dass nach ständiger Rechtsprechung die Partei eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn (wie hier) Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind. Im vorliegenden Fall sind – wie unten noch näher auszuführen sein wird – viele sachverhaltsbezogene Fragen offengeblieben und die Bf. hat nicht einmal die angekündigten Frachtbriefe zum Beweis der Lieferung der Druckerpatronen an die ****XGmbH**** vorgelegt. Damit hat sie ihrer Beweismittelbeschaffungspflicht nicht entsprochen (vgl. z.B. VwGH 28.05.2009, 2008/15/0046).

Darüber hinaus tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung generell bei Begünstigungsbestimmungen (im vorliegenden Fall geht es um die Begünstigung der Eingangsabgabenbefreiung gem. Art. 185 ZK iVm § 6 Abs. 4 Z 8 UStG 1994) in den Hintergrund (vgl. z.B. VwGH 25.02.2004, 2003/13/0117).

Dazu kommt, dass die Angaben der Bf. in ihrer Gesamtheit unglaubwürdig erscheinen, weil ihre Schilderungen hinsichtlich des angeblichen Ablauf des Geschehens massive Ungereimtheiten aufweisen, die sie auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht aufklären konnte:

Aus dem Beschwerdevorbringen ergibt sich folgende Zeitabfolge:

Faktura	Verkauf ***N*** an **XGmbH**	Ausfuhr durch **XGmbH**	Verkauf **XGmbH** an ***N***	Wiedereinführen durch **XGmbH** ab
3382015	15.12.2015	23.12.2015	31.12.2015	05.01.2016
0182016	13.01.2016	19.01.2016	31.01.2016	12.02.2016
0192016	28.01.2016	02.02.2016	31.01.2016	12.02.2016

Glaubt man der Darstellung der Bf., dann war die *****N.Ltd.***** zum Zeitpunkt der Wiedereinführen bereits wieder Eigentümerin der Druckerpatronen. Dann wäre die *****N.Ltd.***** und nicht die ****XGmbH**** als Empfänger in den Zollanmeldungen einzutragen gewesen.

In der Ausfuhranmeldung vom 02.02.2016 scheint die ****XGmbH**** als Versender auf. Zu diesem Zeitpunkt war die *****N.Ltd.***** aber bereits wirtschaftlicher Eigentümer der Waren.

Die Ausfuhranmeldung erweist sich sohin als unrichtig und die ***N.Ltd.***. wäre als Ausführer/Versender einzutragen gewesen.

Auf diese Diskrepanzen angesprochen erklärte der ehemalige Geschäftsführer der **XGmbH** im Zuge der mündlichen Verhandlung, er könne den Ablauf des Geschehens nicht mehr nachvollziehen.

Nach den Aussagen des ehemaligen Geschäftsführers der **XGmbH** (siehe Frage 12 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung) sollen sich im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Wirtschaftsgütern die wirtschaftlich relevanten Sachverhaltselemente wie folgt zugetragen haben:

- a. die Waren befanden sich ursprünglich im zollrechtlich freien Verkehr der Union und im Eigentum der ***N*** International mit Sitz in der Schweiz
- b. Ankauf der Waren durch die **XGmbH** mit drei Fakturen
- c. Versand der Waren zur **XGmbH**
- d. Ausfuhrabfertigung im Auftrag der **XGmbH** (Ausfuhr AT - Serbien)
- e. Ausfuhr der Waren ins Zolllager in Serbien durch die **XGmbH**
- f. Wiedereinfuhr für die **XGmbH**
- g. Verkauf der Waren von der **XGmbH** an die ***N.Ltd.***., GB
- h. kein Aufschlag durch die **XGmbH** (Ankaufsrechnung und Verkaufsrechnung belaufen sich auf die identische Höhe)
- i. kein Zahlungsfluss zu den drei Fakturen
- j. Verkauf der Druckerpatronen an die Endkunden durch die ***N.Ltd.***.

Am Wahrheitsgehalt dieser Aussagen bestehen erhebliche Zweifel.

Dies schon deshalb, weil der ehemalige Geschäftsführer und Eigentümer der ***N.Ltd.***., GB, Herr ***5***, schriftlich mitgeteilt hat, dass die oben erwähnten Fakturen mit den Nummern 3382015, 0182016 und 0192016 nicht Eingang in die Buchhaltung seines Unternehmens gefunden hätten. Sie wären als bloße Lieferscheine behandelt worden. Die ***N*** habe diesbezüglich keine Bestellungen getätigt und keinerlei Zahlungen geleistet. Es bestehe auch kein entsprechendes Kreditoren- bzw. Debitorenkonto und auf dem Kontoauszug der Bank befänden sich keinerlei Eintragungen.

Bei der **XGmbH** handle es sich um den Distributor der Produkte der Firma ***N*** innerhalb Europas, um ein Logistikunternehmen, das für die Versendung der bei der Firma ***N*** eingelangten Onlinebestellungen zu deren Kunden verantwortlich sei. Nach dem Kenntnisstand der ***N*** trete die **XGmbH** weder als Käufer noch als Verkäufer ihrer Erzeugnisse auf.

Im Rahmen der Verhandlung gab der ehemalige Geschäftsführer der **XGmbH** bekannt, er habe in der Woche vor der Verhandlung mit Herrn ***5*** telefonisch Kontakt aufgenommen, um den Ablauf zu besprechen. Dieser habe ihm aber mitgeteilt, er habe das Unternehmen vor drei Jahren verkauft und könne zu diesen Vorgängen keine Auskünfte mehr erteilen.

Die Stellungnahme des Herrn ***5*** wird seitens des Bundesfinanzgerichts als durchaus glaubwürdig und schlüssig gewertet. Denn seine Angaben, wonach es sich bei der **XGmbH** um einen Logistikdienstleister gehandelt habe, decken sich mit den Aussagen des ehemaligen Geschäftsführers der **XGmbH**, der eingeräumt hat, dass es sich dabei um das Kerngeschäft dieses Unternehmens gehandelt habe. Die Bf. konnte auch keinerlei Bestellungen oder Auftragseingänge zum Beweis für die Richtigkeit ihrer Angaben vorlegen. Die Beteuerung des Herrn ***5***, dass es solche Aufträge schlicht nicht gegeben habe, wird daher als der Wahrheit entsprechend angesehen. Das Bundesfinanzgericht gelangt auf Grund dieser Umstände im Rahmen der freien Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass es zu den behaupteten An- und Verkäufen der Druckerpatronen durch die **XGmbH** tatsächlich nicht gekommen ist.

Daraus folgt, dass in den in Rede stehenden 42 Zollanmeldungen die **XGmbH** jedenfalls zu Unrecht im Feld 8 als Empfänger genannt ist. Denn wenn dieses Unternehmen – wie nunmehr als erwiesen anzusehen ist – an den Einfuhren der Druckerpatronen nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als Logistikunternehmen involviert war, kann sie keinesfalls als Einführer dieser Wirtschaftsgüter gelten.

Als Empfänger hätte vielmehr die Eigentümerin und Verfügungsberechtigte der eingeführten Waren, also die ***N.Ltd.***, vermerkt werden müssen, auf deren Veranlassung hin nach der insofern eindeutigen Aktenlage (siehe Aussagen des ehemaligen Geschäftsführers der **XGmbH**, wonach der Entschluss auf Zwischenlagerung in einem Zolllager in Serbien von der ***N.Ltd.*** getroffen worden ist) die Zollabfertigungen letztlich vorgenommen worden sind.

Dazu kommt, dass erhebliche Zweifel daran bestehen, ob es tatsächlich zur Anlieferung von neuen Druckerpatronen durch die ***N.Ltd.*** an die **XGmbH** vor der behaupteten Ausfuhr gekommen ist. Die Bf. wurde im Rahmen des Erörterungstermins aufgefordert, die zugehörigen Lieferscheine oder Frachtbriefe bei der Verhandlung vorzulegen. Obwohl der ehemalige Geschäftsführer der **XGmbH** dem Bundesfinanzgericht versichert hat, er werde sich darum bemühen, hat er die genannten Nachweise nicht beigebracht.

Es ist auch nicht ersichtlich, welche wirtschaftlichen Überlegungen die ***N.Ltd.*** veranlasst haben könnten, die geschilderten und ihrer Gesamtheit doch sehr aufwendigen logistischen Maßnahmen zu ergreifen und zu finanzieren. Laut Behauptungen der Bf. sollen die (verzollten und versteuerten) Druckerpatronen zunächst im Auftrag der ***N.Ltd.*** von anderen Mitgliedstaaten (glaublich Niederlande) zur **XGmbH** geliefert worden sein. Anschließend

soll es zur Ausfuhr nach Serbien, dort zur Einlagerung ins Zolllager und danach zum Rücktransport nach Österreich und schließlich hier zur Verzollung gekommen sein. Danach sollen sich die Druckerpatronen genauso wieder in der Union befunden haben, wie vor der Durchführung dieser Warenbewegungen. Die Frage, welche Umstände die ***N.Ltd.*** bewogen haben könnten, wie beschrieben vorzugehen, konnte die Bf. im Rahmen der Verhandlung nicht beantworten.

Diese Vorgänge lassen sich auch nicht mit einer geänderten Disposition der ***N.Ltd.*** erklären. Der ehemalige Geschäftsführer der **XGmbH** hat im Rahmen der Verhandlung angegeben, die in Österreich durch sein Unternehmen erbrachten Dienstleistungen seien zu teuer gewesen. ***N.Ltd.*** habe sich daher entschlossen, die Druckerpatronen in einem Zolllager in Serbien zwischenzulagern (wohl um sie dort zu kommissionieren und für den Versand an die Endkunden vorzubereiten). Es habe sich aber gezeigt, dass aus diesem Vorgehen andere Probleme (zu lange Laufzeiten nach Internetbestellungen der Endabnehmer) resultierten, die letztlich dazu geführt hätten, dass die nämlichen Waren wiedereingeführt worden seien.

Diese Darstellung ist angesichts der zeitlichen Abfolge des Geschehens völlig unglaubwürdig. Denn die ersten Wiedereinfuhren, zu denen es auf Grund der behaupteten Probleme gekommen sein soll, sind bereits am 05.01.2016 erfolgt. Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum sich ***N.Ltd.*** dennoch (trotz der angeblich bereits erkannten Schwierigkeiten) dazu entschlossen haben soll, ein Monat danach (am 02.02.2016) neuerlich Druckerpatronen im Wert von fast € 200.000,00 nach Serbien auszuführen.

Auch die Rolle der **XGmbH** bei all diesen Vorgängen ist sehr undurchsichtig. Wie bereits oben ausgeführt, soll dieses Unternehmen laut den vorliegenden Fakturen (entgegen dem eigentlichen Geschäftsmodell) die Druckerpatronen angekauft und ohne Gewinn wieder weiterverkauft haben. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat der ehemalige Geschäftsführer des **XGmbH** eingeräumt, dass sein Unternehmen im Zusammenhang mit den An- und Verkäufen sogar einen wirtschaftlichen Verlust erwirtschaftet habe, zumal es die Frachtkosten für die Beförderung nach Serbien getragen habe. Seine Erklärung, dies sei aus Gründen der Kundenbindung erfolgt, überzeugt nicht. Denn die **XGmbH** hätte ihre Dienstleistungen (so wie in den zahlreichen anderen Fällen) auch ohne den Ankauf der Druckerpatronen erbringen und daraus ihre üblichen Umsätze erzielen können.

Letztlich befanden sich die Druckerpatronen nach dem angeblichen An- und Verkauf durch die **XGmbH**, die Ausfuhr, Einlagerung, Wiedereinfuhr und Zollabfertigung im selben Status wie vor diesen grenzüberschreitenden Tätigkeiten und mussten von der **XGmbH** im Auftrag der ***N.Ltd.*** an deren Endkunden der ***N.Ltd.*** zum Versand gebracht werden. Dass durch das von der Bf. beschriebene Handeln ein erkennbarer wirtschaftlicher Vorteil für alle involvierten Unternehmen erzielt worden sein könnte, oder dass es sonst einen Sinn für die

Beteiligten gemacht haben könnte, ist nicht erkennbar, sodass auch aus dieser Sicht an der Glaubwürdigkeit der Schilderungen der Bf. massive Zweifel bestehen.

Es stellt sich daher die Frage, welche Beweggründe tatsächlich hinter den dokumentierten Ein- und Wiederausfuhren stecken könnten. Anzunehmen ist, dass das Handeln der Beteiligten mit dem hohen Kostendruck in Verbindung steht, dem die ****XGmbH**** nach den Aussagen ihres damaligen Geschäftsführers im gegenständlichen Zeitraum ausgesetzt war.

Unter Bedachtnahme auf die Tatsache, dass im erwähnten Zolllager in Serbien zahlreiche (zumeist aus China oder Hongkong stammende) Druckerpatronen der *****N.Ltd.***** lagerten, wäre der getätigte Aufwand z.B. damit zu erklären, dass die verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen schlicht dazu gedient haben könnten, unter Vortäuschung von Wiedereinfuhren als Rückwaren die (widerrechtliche) zoll- und steuerfreie Einfuhr dieser Nichtunionswaren ins Zollgebiet der Union zu gewährleisten. Diesbezügliche gesicherte Feststellungen liegen aber nicht vor, sodass derartige Zuwiderhandlungen nicht als erwiesen erachtet werden können.

Ob es im Streitfall tatsächlich zu derart massiven Verstößen gegen das Zollrecht gekommen ist und ob sich ****XGmbH**** etwa nur im Hinblick auf die erhoffte Erzielung weiterer Umsätze mit dem *****N***** Konzern zur Abgabe der unrichtigen Anmeldungen entschlossen hat, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen. Wesentlich ist vielmehr, dass die Bf. keinerlei Nachweise zum Beweis dafür vorgelegt hat, dass die ausgeführten Waren tatsächlich zuvor an die ****XGmbH**** geliefert worden sind. Da somit offengeblieben ist, von wem diese Druckerpatronen stammen sollen, lässt sich auch nicht sagen, ob sie zum Zeitpunkt der Ausfuhrabfertigungen allenfalls leer oder bereits abgelaufen waren. Der dazu befragte Zeuge hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgesagt, dass es bei der Ausfuhrabfertigung zu keinen diesbezüglichen Kontrollen gekommen ist.

Aus dem Gesagten ergibt sich somit einerseits, dass die gesamten von der Bf. geschilderten Umstände äußerst unglaublich sind und dass die Zollanmeldungen eindeutig falsche Angaben (zumindest hinsichtlich des Empfängers) enthalten und andererseits, dass es der Bf. nicht gelungen ist, Nachweise beizubringen, die für die Identität der ausgeführten und der angeblich wiedereingeführten Druckerpatronen sprechen.

Das Bestehen auf die Vorlage solcher Nachweise erscheint gerade im vorliegenden Fall besonders geboten, der davon geprägt ist, dass die genauen Hintergründe, die zur angeblichen Aus- und Wiedereinfuhr der Druckerpatronen geführt haben, trotz der intensiven Ermittlungen weiterhin völlig im Dunkeln liegen. In diesem Zusammenhang ist nochmals daran zu erinnern, dass nicht einmal mit Sicherheit geklärt ist, ob vor den behaupteten Ausfuhren überhaupt neue Druckerpatronen der verfahrensgegenständlichen Art an die ****XGmbH**** geliefert worden sind.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass es nach den Aussagen des Herrn ***5*** im Zolllager in Serbien zu Problemen in Folge der Vermischung des Lagerbestandes und der Lieferung und dem Versand unrichtiger Bestände gekommen ist. Diese im gesamten Verfahren unwidersprochen gebliebenen Angaben des Eigentümers der Druckerpatronen sprechen ebenfalls dafür, der Frage der Nämlichkeit eine erhöhte Aufmerksamkeit zu widmen.

Dem Zollamt kann daher aus all den aufgezeigten Gründen nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es zum Schluss kommt, dass die Übereinstimmung der ausgeführten mit den wiedereingeführten Gegenständen nicht erwiesen ist.

Die Voraussetzungen für die Gewährung Einfuhrabgabenbefreiung als Rückware gem. Art. 185 und 186 ZK lagen somit nicht vor.

Die Nachforderung des Zolls erfolgte somit zu Recht.

Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer wird ausgeführt:

Nach den Bestimmungen des § 6 Abs. 4 Z 8 UStG 1994 ist die Einfuhr jener Gegenstände steuerfrei, die nach den Artikeln 185 bis 187 ZK als Rückwaren frei von Einfuhrabgaben eingeführt werden können. Unabdingbare Voraussetzung für die begehrte Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist somit die Gewährung der Zollfreiheit als Rückware nach der bezogenen Norm. Diese Voraussetzung liegt wie oben ausführlich dargelegt im Streitfall nicht vor. Die Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgte somit ebenfalls zu Recht.

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer käme im Übrigen selbst dann nicht in Betracht, wenn man davon ausgehen möchte, dass die Zollfreiheit als Rückware doch zu gewähren wäre. Denn die Ware ist nach dem Vorbringen der Bf. bereits vor der jeweiligen Einfuhr geliefert worden, wie auch der oben wiedergegebenen Tabelle zu entnehmen ist. Dieser Umstand bildet einen Ausnahmetatbestand gem. § 6 Abs. 4 Z 8 lit. a UStG 1994.

Dazu kommt, dass die **XGmbH** hinsichtlich der eingeführten Gegenstände nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sodass auch auf Grund der Bestimmungen des § 6 Abs. 4 Z 8 lit. c UStG 1994 die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht gegeben sind.

Denn aus den von der Bf. vorgelegten Fakturen erhellt, dass sich die Druckerpatronen zum Zeitpunkt der Einfuhrzollabfertigungen bereits im wirtschaftlichen Eigentum der ***N.Ltd.*** befunden haben. Daraus folgt zwingend, dass diese Wirtschaftsgüter nicht für die **XGmbH** sondern eben für die ***N.Ltd.*** eingeführt worden sind, die die Gegenstände letztlich auch an die Endabnehmer weiterverkauft hat.

Wie bereits oben ausgeführt, sind die 42 Zollanmeldungen jedenfalls insofern falsch, als sie die **XGmbH** und nicht die ***N.Ltd.*** als Empfänger ausweisen. Das brachte für die ***N.Ltd.*** den Vorteil, dass sie sich um keine Veranlagung beim Finanzamt kümmern

musste und dass dadurch auch allfällige Erhebungen des Finanzamtes im Hinblick auf die ordentliche Abwicklung des Versandhandels jedenfalls erschwert worden sind. Bemerkt wird, dass die Bf. keine Nachweise dafür vorgelegt hat, dass die Druckerpatronen in der Union einer Besteuerung unterzogen worden sind. Es steht daher der Verdacht im Raum, dass diese Gegenstände unversteuert an die Endabnehmer geliefert worden sind.

Der Umstand, dass nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts die Eintragung der ****XGmbH**** im Feld 8 der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen zu Unrecht erfolgt ist, bleibt ohne Auswirkung auf die Entstehung des Abgabenanspruches. Denn die falschen Erklärungen der ****XGmbH**** und die unrichtigen Handelsdokumente lassen die Existenz der tatsächlich angemeldeten und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren und die für diese Waren abgegebenen Anmeldungen unberührt. Der Tatbestand der Entstehung der Zollschuld nach Art. 201 ZK besteht in der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr und ist vom Bestehen von Rechtsgeschäften über die Waren unabhängig (VwGH 20.11.2014, 2013/16/0041).

Dem Einwand, die ****XGmbH**** habe gutgläubig gehandelt, ist zu entgegnen, dass die hier zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des Art. 105 Abs. 4 UZK frei von subjektiven Tatbestandsmerkmalen sind. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die ****XGmbH**** dem von ihr beauftragten Speditionsunternehmen schriftlich mitgeteilt hat, sie kaufe Druckerpatronen an und verkaufe sie an einen Kunden in Großbritannien weiter und sie agiere als Großhändler und zugleich als Servicedienstleister (siehe Mail vom 03.02.2016). Derartige Falschangaben (die ****XGmbH**** hat laut *****N.Ltd.***** nie Druckerpatronen an- oder verkauft) bildeten die Grundlage für die unrichtigen Zollanmeldungen. Auch der auf Antrag der Bf. einvernommene Zeuge, ein Mitarbeiter des erwähnten Speditionsunternehmens, hat ausgesagt, dass der tatsächliche Eigentümer der Wirtschaftsgüter, die *****N.Ltd.*****, als Empfänger in den Wiedereinfuhranmeldungen genannt werden hätte müssen.

Die nunmehr feststehende fehlerhafte Empfängerbezeichnung in den verfahrensgegenständlichen 42 Zollanmeldungen stellt insofern eine Zuwiderhandlung mit gravierenden Auswirkungen auf die ordentliche Abwicklung des Verfahrens dar, als der tatsächliche Empfänger, die *****N.Ltd.*****, zu Unrecht in den Zollanmeldungen nicht genannt ist und damit auch nicht seitens der Zollbehörde als Anmelder zur Entrichtung der Zollschuld herangezogen werden konnte. Dies hat letztlich dazu geführt, dass die entstandene Abgabenschuld weiterhin offen aushaftet.

Im vorliegenden Fall geht es nicht um die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung iSd Art. 27 UZK, sondern um die Nachforderung einer zu Unrecht zunächst unerhoben gebliebenen Eingangsabgabenschuld gem. Art. 105 Abs. 4 UZK. Ein näheres Eingehen auf die diesbezüglich vorgetragenen Einwendungen der Bf. erübrigt sich daher.

Die ursprünglich gegen die Ermittlung des Zollwertes im Nachforderungsbescheid erhobenen Einwände hat die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Eine Auseinandersetzung mit den betreffenden Beschwerdevorbringen kann daher ebenfalls entfallen.

Mit dem angefochtenen Sammelbescheid kam es nicht nur zur Nacherhebung der Eingangsabgabenschuld, sondern darüber hinaus auch zur Festsetzung von Verzugszinsen gem. Art. 114 Abs. 2 UZK. Substantiierte Einwände dagegen sind der Beschwerde nicht zu entnehmen. Es genügt daher dazu die Feststellung, dass die diesbezügliche Abgabenvorschreibung auf Grund der zitierten Bestimmungen zu Recht erfolgte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 14. Juni 2022