

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2011 gegen den Bescheid des ZA Feldkirch Wolfurt vom 3. Jänner 2011 betreffend Entstehung der EUSt im Verfahren 42 erkannt:

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

II. Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit 3.1.2011, Zahl: xxxxx wurde EUSt gem Art. 221 Abs. 1 ZK in Höhe von € 431.782,00 mitgeteilt. Begründet wurde die Vorschreibung für mehrere Einfuhrfälle, in denen die Bf. als Spediteurin als indirekte Vertreterin aufgetreten ist, gleichermaßen wie folgt:

„Die Waren wurden aus Italien von der Firma E E_UID_Nr) – im ersten Fall teilweise auch von der R_ (UID_IT) - in die Schweiz an die Ru, verkauft. In den ersten beiden Fällen fakturierte die R__, in den nächsten beiden Fällen die T und in den letzten beiden Fällen die G weiter an die L-Ungarn (HU-UID_Nr), welche ihrerseits an die EO_IT IT_UID 1 bzw. an die M (IT_UID_Nr 2) fakturierte; E ist nach Auskunft der italienischen Behörden ein Großhändler. Das Unternehmen hatte ihren Hauptsitz in New York, es konnte aber weder ein Telefon noch der Name eines Geschäftsführers gefunden werden. An der Adresse befindet sich eine Agentur namens Inc, die sich geweigert hat, irgendwelche Informationen über ihre Kunden bekannt zu geben. Das Unternehmen hatte auch eine Zweigniederlassung in der Via_Italien, seit 21.5.2008 in C. Nach der bisherigen letzten Eintragung im Handelsregister It SHAB vom 3.11.2008 ist die beantragte Löschung mangels Zustimmung der Steuerbehörden des Kantons und des Bundes nicht möglich.“

Überdies teilten (so die bescheiderlassende Behörde) die deutschen Behörden mit, dass die R__ bereits im Jahre 2007 an mutmaßlichen Betrugereien (über deutsches Gebiet) beteiligt gewesen seien. Die ungarischen Behörden haben mitgeteilt, dass die L-Ungarn als Agentur tätig gewesen sei, nach außen im eigenen Namen, nach innen aber auf Rechnung und Weisung einer O_. Sowohl O_, T als auch GHL geben zwar dieselbe Adresse an; eine internationale Ermittlung sei aber erfolglos geblieben. Aus den oa Gründen, so die bescheiderlassende Behörde, sei erwiesen, dass die Transaktionen lediglich zum Schein und mit dem Ziel des Umsatzsteuerbetrugs durchgeführt wurden.

Im form- und fristgerecht eingebrachten Rechtsmittel wurde vorgebracht, dass alle Möglichkeiten (Stufe 2 Abfrage über FinanzOnline) genutzt worden seien; deswegen wäre eine Steuerbefreiung zu gewähren. Die UID-Nummern für den Importeur und Warenempfänger waren gültig. Auch Ablieferbelege (Buchnachweis) gebe es. Überdies werde auf Art. 7 Abs. 4 UStG verwiesen.

Hinsichtlich der EUST wurde mit BVE vom 26.1.2012 das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen und mit Verweis auf das Erkenntnis des UFS vom 5.12.2011, ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10 die Steuerschuldentstehung in den 7 Einfuhrfällen zusammengefasst (gleichermaßen) wie folgt begründet:

„Bestehen ernsthafte Gründe zu der Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.“

Weitere Begründungselemente oder Differenzierungen sind der Entscheidung nicht zu entnehmen.

In weiterer Folge brachte die Einschreiterin vor, dass die BVE im Gesamten mangelhaft begründet sei, dass es keine Feststellungen über die Gutgläubigkeit der Bf. gebe und ihr auch keine Pflichtverletzungen vorzuwerfen seien (nach Art. 204 ZK). Und weiters wurde ausgeführt, dass sämtliche Bestätigungen der Gültigkeit der UID-Nr alle Empfänger, Original CMR-Frachtbriefe vorgelegt. Überdies sei Art. 7 Abs. 4 UStG schon in diesem Verfahren zu berücksichtigen.

Mit Eingabe vom 7.12.2022 teilte das Zollamt mit:

„Zur Vertretung

In allen vorliegenden Anmeldungen trat die Bf. als indirekte Vertreterin der jeweils angegebenen Warenempfänger auf. Sämtliche Verzollungsaufträge wurden jedoch durch die schw. Spedition Z erteilt. Es liegt in keinem einzigen Fall eine Beauftragung durch die angegebenen Warenempfänger vor. Somit handelte die Bf. im Sinne des Art. 5 Abs. 4 zweiter Absatz ZK ohne Vertretungsmacht und somit in ihrem eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Zur Überlassung der Waren

Die Überlassung der Waren erfolgte in allen gegenständlichen Fällen durch das e-Zoll-System.

Zum Vorliegen der Voraussetzungen für die igL bzw das igV

Es wird durch das BFG für jede einzelne Anmeldung zu beurteilen sein, ob eine steuerbefreite igL oder ein ebensolches Verbringen vorliegt. Dies wird auch relevant für die anstehende Erlassentscheidung sein. Außerdem kann auch die Nichteinhaltung der formellen Voraussetzungen in bestimmten Fällen zum Versagen der Steuerbefreiung führen.“ Nach Ansicht des Zollamtes hat die Bf nicht in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die getätigten Umsätze nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führten.

„Die Abliefernachweise (CMR) sind zumeist völlig unzureichend ausgefüllt, um davon ausgehen zu können, dass die Waren auch bei den Endempfängern angekommen sind. Zu den MRN 0xxx2 und 0xxx0 liegen lediglich Übernahmescheinigungen einer Spedition (wrvn0i) vor. Allein schon, um die Unmittelbarkeitsvoraussetzungen nach Art. 6 Abs. 3 UStG überprüfen zu können, wären weitere Nachweise erforderlich gewesen. Außerdem entsprechen diese Nachweise keinesfalls den Erfordernissen des § 3 der VO BGBl. 401/1996 vom 8.8.1996 (Frachtbrief mit drei Unterschriften insbesondere jener des Transporteurs).⁵ Auch für MRN 0xxx6, 0xxx8 und 0xxx2 weisen die vorgelegten CMR- Frachtbriefe keine Unterschrift des Frachtführers auf. Auch hier liegt (bis auf den CMR zur letztgenannten Anmeldung) lediglich eine Empfangsbestätigung der Z_Log vor. Auch hier gilt das zur Überprüfung der Unmittelbarkeitsvoraussetzung Gesagte. Die Unterschrift im Feld 22 (Versender) des zu MRN 0xxx2 erscheint zweifelhaft. Die Warenversendung erfolgte in allen Fällen vom Sitz der Bf.

Zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...

Die Bf hätte allein schon auf Grund der vorliegenden Versandscheine und der darin enthaltenen Angaben erkennen müssen, dass die gegenständlichen Waren im Kreis (Norditalien – Schweiz/CH - Österreich – Norditalien) gefahren wurden. Auf Grund des Export-Vermerkes in den Versandscheinen war klar, dass die Waren in Italien steuerbefreit worden sind. Allein auf Grund der o.a. Transportroute hätten die Bf Zweifel haben und das Zollamt über diese informieren müssen. Hinzu kam dass, wie oben unter Punkt V ausgeführt, in diesem

Fall sogar die Ausfuhranmeldung MRN 0xxx9 an R_CH. (Schweiz) am 26.6.2008 durch die Bf. erstellt wurde und dieselben Waren dann wieder – und diesmal von einem anderen Versender, wieder nach Österreich zurückgelangen um schließlich wieder nach Italien verbracht zu werden. Im Sinne der obigen Ausführungen vertritt das Zollamt die Auffassung, dass die Bf nicht in gutem Glauben gehandelt hat. Dies hat auch Auswirkungen auf die do. Entscheidung gem. Art. 239 ZK.

Zum Aufschlag

Wie aus der beiliegenden Excel-Tabelle gut ersichtlich ist, waren die Preisaufschläge zwischen den einzelnen Händlern sehr gering und sogar negativ (Hervorhebung in der Tabelle in Rot).“

In weiterer Folge wurde von der Bf. ausgeführt, dass die UID-Abfragen lückenlos durchgeführt wurden. Soweit die Abfragen telefonisch gemacht wurden, scheinen diese im Register nur dann auf, wenn sie von der abgefragten Stelle in dieses Register eingetragen wurden. Denkbar sei jedenfalls, dass einzelne derartige telefonische Anfragen nicht registriert wurden. Überdies habe die Bf. außer der Sonder-UID-Nummer ATxxxx8 auch noch eine allgemeine UID-Nummer; möglicherweise wurden einzelne UID-Anfragen mit dieser UID-Nummer getätigt. Selbst wenn in einem Einzelfall die UID-Nummer der Empfängerin nicht abgefragt worden wäre, wovon die Beschwerdeführerin nicht ausgeht, hätte dies nichts am Ergebnis geändert, da unstrittig sämtliche Empfänger jeweils über eine gültige UID-Nummer verfügten.

Überdies sei der Umstand, dass sämtliche Aufträge für die erstellten Anmeldungen von der schweiz. Spedition stammten, für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ohne Bedeutung. Die Beschwerdeführerin wurde zur Anmeldung der Waren bevollmächtigt. Die Auftragserteilung zur Durchführung einer steuerbefreiten, innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß Art. 6 Abs.3 UStG enthalte auch die Bevollmächtigung zur Vertretung des Anmelders. Die Bf. verweist des Weiteren auf § 25 lit. a AÖSp, wonach der Auftrag zur Versendung nach einem Bestimmungsort im Ausland den Auftrag zur Verzollung miteinschließt, wenn ohne sie die Beförderung bis zum Bestimmungsort nicht durchführbar ist. Die Bf. verweist auch auf vergleichbare schweizerische Bestimmungen. Die Bf. betont des Weiteren, dass sie den jeweiligen ausländischen Lieferanten/Absender vertreten habe.

Zu den Abliefernachweisen wird ausgeführt, dass für sämtliche Transporte Ablieferungsnachweise vorliegen:

„a) Anmeldung 0xxx8

Gemäß dem Verzollungsauftrag der schweiz. Spedition war der Empfänger die EO_IT in Rom. Als Lieferadresse wurde die Firma Z_Log in ***1*** in Italien angeführt. Die Ablieferung der Ware erfolgte bei der Z_Log. Diese hat den Empfang der Ware am 28.4.2008 auf dem CMR-Frachtbrief bestätigt.

b) Anmeldung 0xxx0

Beim diesbezüglichen Verzollungsauftrag der schweiz. Spedition ist als Empfänger die Firma M in Rom angeführt. Als Lieferadresse ist B_Log in Italien angeführt. Die Ablieferung der Ware erfolgte am 18.6.2008 bei der Firma B_Log. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum liegt vor.

c) Anmeldung 0xxx6

Der diesbezügliche Verzollungsauftrag lautet gleich wie zur Anmeldung lit. a). Die Firma Z_Log hat den Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief per 23.9.2008 bestätigt.

d) Anmeldung 0xxx2

Hier lautet der Verzollungsauftrag gleich wie zu lit. b). Die Lieferadresse wurde nach Erteilung des schriftlichen Transportauftrags von schweiz. Spedition telefonisch dahingehend abgeändert, dass als Lieferadresse die Z_Log angegeben wurde. Die Z_Log hat gemäß dem vorliegenden CMR-Frachtbrief den Empfang der Ware auch bestätigt.

e) Anmeldung 0xxx2

Der Verzollungsauftrag lautete wie zu lit. b). Die Firma B_Log SNC hat den Empfang der Ware am 8.7.2008 schriftlich bestätigt.

f) Anmeldung 0xxx8

Der Verzollungsauftrag lautete gleich wie zu a. Die Z_Log hat den Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief am 31.7.2008 schriftlich bestätigt.

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin bei einer identen Sendung sowohl für den Export, als auch bei der Einfuhr aus der Schweiz tätig war, ist für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ebenfalls ohne Bedeutung. Zudem ist der Beschwerdeführerin dieser Umstand nicht bewusst gewesen. Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2008 insgesamt 24.748 Abfertigungen vorgenommen. Allein für EU-Einfuhren und Einfuhren nach Österreich sind 8.820 Abfertigungen angefallen. Zudem sind 9.109 Einfuhren in die Schweiz erfolgt. Bei dieser Anzahl ist es völlig undenkbar, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin einzelne Warenflüsse nachvollziehen können. Abgesehen davon kommt es immer wieder vor, dass Waren aus der EU ausgeführt und später wieder in die EU eingeführt werden. Dieser Umstand lässt keinesfalls auf betrügerische Handlungen schließen.

Bereits aus der enorm hohen Anzahl der Abfertigungen von 24.748 im Jahr 2008 und dem Umstand, dass nunmehr 6 Anmeldungen dem Zollamt verdächtig erscheinen, ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin keinen Grund hatte, an der Rechtmäßigkeit der Anmeldungen zu zweifeln. Die Aufträge zur Erstellung der Ausfuhr kamen aus verschiedenen Abteilungen

(Logistikabteilung und Inlandsabteilung) und von verschiedenen Personen. Die Einfuhr und die Ausfuhr wurden in einem größeren zeitlichen Abstand von verschiedenen Personen bearbeitet, sodass hier kein Zusammenhang erkennbar war.

Die Auffassung des Zollamts, dass die Beschwerdeführerin nicht in gutem Glauben gehandelt hat und daher auch die Steuerschuld nicht nach Art. 239 ZK erlassen werden kann, ist daher verfehlt.“

Zu bemerken sei in diesem Zusammenhang, so die Bf weiter, dass die Zolldeklaranten nicht die Möglichkeiten der Recherche haben wie ein Zollamt; es bestehe auch nicht die Möglichkeit, die Rechtshilfe ausländischer Zollbehörden in Anspruch zu nehmen.

In der Stellungnahme vom 21.12.2022 verweist das Zollamt auf das bisherige Vorbringen und betont darüber hinaus: „Bei den gegenständlichen Fällen handelte es sich nicht um „gewöhnliche“ Verzollungen (VF 4000) sondern um betrugsanfällige 4200er-Verfahren mit entsprechenden Nacheispflichten und sehr hohen Rechnungsbeträgen. Außerdem war die Transportroute jedenfalls ungewöhnlich. Dies hätte bei Erstellung der Anmeldungen und Durchsicht der vorliegenden Unterlagen (insb. Versandscheine), sowie anschließenden Versandverfahren jedenfalls auffallen müssen. Die vorliegenden Transaktionen spielten sich innerhalb von zwei Monaten ab“.

Zu den Rechtsquellen sowie dem entscheidungserheblichen Sachverhalt bezüglich der Abgabenvorschreibungen

Gegenständlich sind folgende Einfuhren:

I. 0xxx8 vom 24.4.2008

II. 0xxx2 vom 19.5.2008

III. 0xxx0 vom 16.6.2008

IV. 0xxx2 vom 4.7.2008

V. 0xxx8 vom 30.7.2008 und

VI. 0xxx6 vom 19.9.2008

Anzuwendende Rechtsquellen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht über. § 323 Abs. 38 BAO normiert, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als

Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Art. 6 Abs. 3 UStG (Fassung BGBl I 71/2003)

Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Art. 7 UStG

(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

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

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, daß der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006 (MwSt-RL).

Die Art. 131 und 138 Abs. 1 der MwSt-RL entsprechen inhaltlich im Wesentlichen Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 und Art. 143 Buchst. d MwSt-RL dem Artikel 28c Teil D Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

Art. 131 MwStSystRL

Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.

Art. 138 (1) MwStSystRL

Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

Art. 143 MwStSystRL lautet auszugsweise:

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist;

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

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG in der anzuwendenden Fassung:

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

§ 26 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt, dass für die EUST die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist.

Art. 204 ZK

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß § 71a ZollR-DG idF BGBl I 1998/13 schuldet in den Fällen einer Befreiung von der EUST nach Artikel 6 Abs. 3 des UStG 1994 eine nach Artikel 204 Abs. 1 ZK entstehende EUST-Schuld auch der Anmelder, wenn dieser nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Gemäß § 5 ZollR-DG idF BGBl 1994/659 hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgeblichen Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

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

Wird ein Gegenstand iSd § 1 Abs. 1 Z 3 UStG in Österreich eingeführt, dann ist grundsätzlich nach § 19 Abs. 5 iVm § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 201 Abs. 3 ZK die EUST in Österreich zu entrichten.

Wird der Gegenstand jedoch in einen anderen Mitgliedsstaat weitergeliefert (oder verbracht), dann kommt es unter bestimmten Voraussetzungen zur EUST-Befreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG (Verfahren 4200). Die Besteuerung erfolgt im Bestimmungsmitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb.

Art. 6 Abs. 3 UStG ist daher richtlinienkonform so auszulegen, dass sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann.

Die Bf. hat bei den in Rede stehenden Zollabfertigungen durch Eintragung des Verfahrenscodes 4200 im Feld 37 der Zollanmeldungen beantragt, die Befreiung von der EUST nach Art. 6 Abs. 3 UStG zu gewähren.

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

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

§ 38 ZollR-DG idF BGBl. I 1998/2013 lautet:

(1) Die geschäftsmäßige, wenn auch unentgeltliche direkte Vertretung bei der Abgabe von Zollanmeldungen im Anwendungsgebiet wird im Sinn des Artikels 5 Abs. 2 ZK den Spediteuren, den Frachtführern, einschließlich der dem Eisenbahnverkehr oder Postverkehr dienenden Einrichtungen, sowie den sonst hierzu nach geltendem Recht befugten Personen vorbehalten. § 84 BAO ist anzuwenden.

(2) Im Sinn von Artikel 5 Abs. 5 ZK hat der direkte Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht und der indirekte Vertreter durch einen schriftlichen Auftrag seine Vertretungsmacht nachzuweisen, wenn sie nicht amtsbekannt ist oder für den betreffenden Vertreter eine abweichende gesetzliche Regelung gilt. Für die indirekte Vertretung zur Abgabe einer Anmeldung genügt die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zunächst ist der belangten Behörde, wie in der jüngsten Stellungnahme ausgeführt, zuzustimmen, dass das BFG verpflichtet ist, jeden Einfuhrvorgang gesondert danach zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Einfuhr vorliegen oder nicht (Eingabe des Zollamtes vom 7.12.2022). Hier darf aber schon festgehalten werden, dass diese Pflicht auch die Abgabenbehörde selbst trifft. Das Zollamt hat diese getrennte Würdigung in der Tat zur Gänze unterlassen und zwar sowohl in der angefochtenen Entscheidung selbst als auch in der BVE. Die BVE lässt überhaupt jeglichen Begründungswert vermissen. Sohin obliegt es in diesem Verfahren dem BFG diese getrennte Würdigung vorzunehmen; s dazu VwGH 29.04.1998, 95/16/0329.

Die belangte Behörde vertritt im Verfahren die Ansicht, dass die Bf. in eigenem Namen und auf eigene Rechnung eingeschritten sei; dies deshalb, weil die Verzollungsaufträge durch die schweiz. Spedition erteilt worden seien und überdies jeglicher schriftliche Auftrag fehle. In ihrer Stellungnahme vom 20.12.2022 hingegen betonte die Bf, dass sie für den jeweiligen ausländischen Versender/Absender einschreitet. In den Zollanmeldungen wird jeweils angegeben, dass die Bf. für den jeweiligen Empfänger einschreitet. In der Tat schreitet laut Verzollungsauftrag und Frachtbriefen die Bf. regelmäßig und einheitlich für die L-Ungarn ein. Die L-Ungarn mit Sitz in der Union wird von der Bf aber in der Tat im Ermittlungsverfahren und in den jeweiligen Zollanmeldungen – unsystematisch – zuweilen als Versender/Ausführer

(0xxx8 vom 24.4.2008, lxxx2 vom 19.5.2008, 0xxx6 vom 19.9.2008), zuweilen aber auch als Empfänger (0xxx0 vom 16.6.2008, 0xxx2 vom 4.7.2008, 0xxx8 vom 30.7.2008) bezeichnet, obwohl die Gegenstände letztendlich nur für die EO_IT oder M bestimmt sind, auch wenn diese nur teilweise als Empfänger genannt sind. Nach der Rsp handelt es sich bei einer Zollanmeldung aber um eine (öffentlich-rechtliche) Willenserklärung. Wie jede Willenserklärung bedarf die Zollanmeldung im Zweifelsfall der Auslegung. Bei der Auslegung kann nicht aus jeder Unrichtigkeit der Angaben in der Zollanmeldung geschlossen werden, dass die Angaben unrichtig sind, wenn sich nach den dazugehörigen sonstigen Unterlagen das Gegenteil erschließt und erkennbar ist, dass die Bf. nicht im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auftrat; s. BFG 06.02.2014, ZRV/0026-Z3K/11.

Die L-Ungarn ist in allen Fällen das erste Unternehmen mit Sitz in der Union, das die Gegenstände weiterverkauft und für die die Bf. einschreitet; in allen Einfuhrfällen ist die L-Ungarn gleichermaßen ein Unternehmen, das über die Gegenstände verfügt und für die die Bf. eingeschritten ist. Das lässt sich den gesamten Kaufverträgen und Frachtbriefen sowie den Verzollungsaufträgen entnehmen. Aus diesem Grund ist erkennbar, dass kein Eigengeschäft vorliegt: Vertretungsmacht in diesem Sinne ist in der Tat eine besondere Rechtsmacht, die eine Person in die Lage versetzt, durch Vertreterhandeln Rechtswirkungen unmittelbar für und gegen den Vertretenen zu begründen. Der Vertreter muss eine solche Vertretungsmacht besitzen, andernfalls sein Vertreterhandeln keine Fremd- oder Außenwirkung erzeugen kann (vgl. *Witte* in *Witte*, *Zollkodex*⁶, Art. 5 Rz 27). Fehlt eine solche Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt und nicht verpflichtet; *Witte* in *Witte*, *Zollkodex*⁶, Art. 5 Rz 39. In einem solchen Fall wird ein Eigengeschäft fingiert; ein solches Eigengeschäft nimmt die bescheiderlassende Behörde in sämtlichen Einfuhrfällen an. Um eine – wirksame – Vertretung annehmen zu können, muss der Vertreter sohin erklären für die vertretene Person zu handeln, er muss angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt und er muss Vertretungsmacht haben; so schon *Schwarz/Wockenfoth*, *Zollrecht*³, 4. Lfg/November 1994, Art. 5 Rn 23. Durch die Angaben in den Zollanmeldungen hat die Bf. unzweifelhaft in jedem Einfuhrfall bekannt gegeben, dass sie als indirekte Vertreterin auftritt; s. schon UFS 15.3.2004, ZRV/0043-Z4I/02. Die Bf. hat ihre Vertretungsmacht in der Zollanmeldung offengelegt und schon aus diesem Grund kann kein Eigengeschäft vorliegen. Die belangte Behörde nimmt ein solches Fehlen an, weil kein schriftlicher Auftrag des jeweiligen Warenempfängers vorliegt und es sohin auch an einem Nachweis mangeln soll. Gemäß § 38 Abs. 2 ZollR-DG hat der indirekte Vertreter seine Vertretungsmacht in der Tat durch einen schriftlichen Auftrag nachzuweisen, wenn sie nicht amtsbekannt ist. Für die indirekte Vertretung genügt aber ex lege die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere; s. schon die Stammfassung des ZollR-DG, BGBl 1994/659.

Es ist nach den Unterlagen und der Funktion des Vertretenen in der Lieferkette (Kaufverträge, CMR, Verzollungsauftrag, Angaben in der Zollanmeldung) offensichtlich, dass die Bf. kein

Eigengeschäft beabsichtigte und es ist glaubhaft, dass sie L-Ungarn laut Rechnungen und Frachtunterlagen eingeschritten ist; s dazu schon UFS 15.3.2004, ZRV/0043-Z4I/02. Personen, die im Rahmen eines Unternehmens zur Besorgung von Geschäften eingesetzt sind, mit denen gewöhnlich auch Abfertigungen verbunden sind, gelten überdies ohne Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht als zur Vertretung des Unternehmens bei der Abfertigung bevollmächtigt und befugt; das Fehlen oder eine Beschränkung der Vollmacht braucht die Zollbehörde nur dann gegen sich gelten lassen, wenn sie davon wusste oder vernünftigerweise wissen musste. Ein schriftlicher Auftrag als Nachweis der Vertretungsmacht war nicht erforderlich, weil die Vertretungsmacht entsprechend der gesamten vorhandenen Unterlagen (Kaufverträge, CMR, Verzollungsauftrag) glaubhaft gemacht worden ist und überdies die Fiktion des § 38 Abs. 3 ZollR-DG zur Anwendung kommt. Da die Bf. die Zollanmeldungen in eigenem Namen aber auf fremde Rechnung abgegeben hat, ist sie ex lege Anmelder.

Soweit die Bf. einwendet, dass die EUST nicht nach Art. 204 ZK entstanden sein kann, darf auf die st.Rsp des VwGH verwiesen werden, in dem der GH ausführt: Gemäß § 71a ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung der dritten ZollR-DG Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der EUST nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende EUS-Schuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Zollschuldner in Betracht kommt; s. VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037. Eine Rechtswidrigkeit der Steuervorschreibung kann sohin daraus nicht mit Erfolg abgeleitet werden. In weiterer Folge sollen die Würdigung getrennt nach den jeweiligen Einfuhrfällen vorgenommen werden.

Sachverhalt mit Würdigung der einzelnen Einfuhren

0xxx8 vom 24.4.2008

Mit Antrag vom 24.4.2008 sollten Nichtunionswaren, vor allem PC-Kleinteile, Fotoapparate, Speicher RAM, Tintenpatronen und dergleichen mit Ursprung aus asiatischen Ländern (MY, SG, EU, JP, US, CN, CR, TH, ID -27 Positionen) mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die L-Ungarn mit Sitz in Budapest; Empfänger die EO_IT mit Sitz in Italien. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für die EO_IT tätig (Header – 14). Vor Abschluss des Kaufvertrages zwischen L-Ungarn und EO_IT verkaufte die R_CH- New York mit Sitz in CH an L-Ungarn. Laut Angaben in der Zollanmeldung vertrat die Bf. indirekt den Empfänger der Waren, die EO_IT

In zwei – vorgeschalteten – Versandverfahren T2 (0xx0, bestätigt mit 7.4.2008 und 0xx4, bestätigt mit 6.3.2008) wurden überdies Gemeinschaftswaren der Position 8471 und 3215 aus Italien an R___, C (ebenfalls CH) geliefert. Dies betrifft einerseits 4 Paletten der Position 8471 die durch das Unternehmen EF IT durch 0xx0 vom 15.4.2008 geliefert wurden. Und andererseits 16 Paletten Waren der Position 3215 durch das Unternehmen R___, Via Z vom 13.3.2008. Mit Schreiben vom 7.12.2022 ergänzte das Zollamt: Für alle in den vorgenannten

Versandscheinen erfassten Waren wurden die italienischen umsatz- steuerbefreienden Ausfuhranmeldungen MRN 0xx4 vom 6.3.2008 sowie 0xx0 vom 7.4.2008 erstellt. Durch den Exportvermerk „Esportazione“ auf beiden im obigen Absatz genannten Versandscheinen wird die steuerbefreiende Ausfuhr aus Italien ebenfalls dokumentiert .

Diese mittels T2 an die CH gelieferten Gemeinschaftswaren waren wiederum Teil der Zollanmeldung MRN 0xxx8 vom 24.4.2008. Diese Unionswaren waren in der Zollanmeldung genannt, wie den Ergänzungen zum Feld 44 der Positionen zu entnehmen ist; dh sie wurden mittels T 2 als Gemeinschaftswaren von Italien in die Schweiz geliefert, um anschließend im Verfahren 42 wieder nach Italien zurückzukehren und zwar an die EO_IT. Im Feld 40 der Zollanmeldung wurde hingegen auf ein externes Versandverfahren als Vorpapier Bezug genommen (Code 821); tatsächlich handelte es sich unzweifelhaft um ein T2, wie den Akten zu entnehmen ist. Die Waren seien, so das Zollamt in der Stellungnahme vom 7.12.2022 nie aus dem Schweizer Zollgewahrsam entnommen worden, was durch die MRN-Nennung der vorangehenden Versandscheine dokumentiert werde.

Mit einem internationalen Frachtbrief CMR vom 25.4.2008 wurde als Bestimmungsort die EO_IT angegeben; als Absender war die L-Ungarn angegeben (Frachtführer CH_). In einem „Transporto Internazionali“ (CMR Nr. xxxx vom 23.4.2008) war als Absender die R__-New York, CH angegeben; als Empfänger die L_Ungarn_Entladestelle in Ö. Der konkrete Auftrag zur Verzollung wurde von einer schweiz. Spedition, Ort in der Schweiz in der Schweiz erteilt. Im Verzollungsauftrag für die Bf wurde einerseits ausgeführt, dass die Ware in Österreich verzollt werden sollte und anschließend wiederum ein T2 Verfahren eröffnet werden sollte, um über die Schweiz wieder nach Italien zu gelangen (R_ C; Stempel des schweizerischen Zollamtes vom 23.4.2008). Das Zollamt führt dazu in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022 aus: Die vorigen Angaben in Klammer beziehen sich nicht auf das auf die gegenständliche Verzollung folgende T2, sondern auf jenes, mit dem die Waren in die Schweiz gelangten. Dieses T wurde auch in der Verzollung als Vorverbuchung angeführt. Als Lieferadresse war im Verzollungsauftrag die S_Log angegeben, die Übernahme wurde am 28.4.2008 mittels Handzeichen (Z_Log bestätigt; s auch Vorbringen der Bf. vom 20.12.2022.

Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist EO_IT ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei. Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa EO_IT bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die EO_IT sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die

genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe sie ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet.

Nach Mitteilung der Bf vom 25.11.2022 wurde die UID-Nr der EO_IT im Jahr 2008 telefonisch abgefragt, ebenso die L-Ungarn und zwar telefonisch, am 16.6.2008 sowie am 2.2.2012. Die Anfragen haben ergeben, dass die UID-Nr der L_Ungarn gültig war, ebenso der EO_IT (bis 18.10.2008 so die Bf.). Dazu führt das Zollamt mit Schreiben vom 7.12.2022 aus: „Nach den vorliegenden Unterlagen (siehe Anlage EO_IT) erfolgte die erstmalige Stufe-2-Gültigkeitsabfrage der UID IT UID 1 durch die Bf. am 16.8.2008, also erst ca. vier Monate nach der gegenständlichen Anmeldung. Die erstmalige Stufe-2-Abfrage der UID HU-UID_Nr erfolgte am 21.5.2010 über Finanz Online (siehe Anlage L-Ungarn), also zeitlich weit nach den betroffenen gegenständlichen Abfertigungen. Bei der oben angeführten Abfrage vom 16.6.2008 handelte es sich um eine Stufe-1-Abfrage (Bestätigung, dass die UID gültig ist). Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN 0xxx8 keine Unterschrift des Frachtführers aufweise und deswegen die Erfordernisse des § 3 der VO BGBl. 401/1996 nicht erfüllt seien.

Erwägungen zu I:

In der E v. v. 7.5.2020, Ra 2020/16/0007 führte der VwGH aus:

„Aufgrund der Zolldokumente ergibt sich, dass die gegenständlichen Waren nicht aus einem Drittland, sondern von Italien aus versandt worden sind. Dort sind die Waren zuvor zur Ausfuhr angemeldet und im Anschluss daran in das interne Versandverfahren (T2) übergeführt worden. Damit wurde für die Waren die Steuerbefreiung in Italien bewirkt. Die Unterbrechung der Beförderung (Umladung) und Beendigung des (ersten) Versandverfahrens in der Schweiz, sowie die neuerliche Überführung der Waren in ein Versandverfahren T2 (unter Anführung der MRN der vorausgegangenen Versandverfahren T2) ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Einfuhr aus einem Drittland im Sinne des Art. 143 MwSt-SystRL vorliegt. Die Waren wurden in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Sie wurden lediglich im Rahmen einer gebrochenen Durchfuhr durch das Zollgebiet der Schweiz durchtransportiert und in Österreich bei der Zollstelle Meiningen zur Abfertigung gestellt.“

Die Waren wurden auch im konkreten Fall in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Nach Ansicht des Gerichts sind die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Lieferung im Einklang mit der Rsp des VwGH (7.5.2020, Ra 2020/16/0007) nicht erfüllt, weil ein Statuswechsel nicht stattgefunden hat: Es wurde nämlich mit T2 Export (!) iu.,zki (4 Paletten) und T2 Export (!) 0xx4 (16 Paletten) die nämlichen Waren, für die jeweils eine Ausfuhr aus dem steuerrechtlich freien Verkehr aus Italien erstellt wurde, zur Bestimmungszollstelle nach xxxx (CH) verbracht. In xxxx (CH) wurde für die gesamte Ware (20 Paletten) ein T2 mit dem jeweiligen Vermerk EX mit Bestimmung

Lustenau (AT) erstellt. Bei der Bestätigung vom 23.4.2008 der Zollstelle Au (CH) (gegenüberliegendes Zollamt der Zollstelle Lustenau) handelt es sich um den Ausgangsvermerk, da die Schweizer Zollbehörden auch den Ausgang von T2 Ware überwachen. Daraufhin erfolgte die Überführung der ggstl. Ware mittels Verfahren 4200 mit Anmeldung 0xxx8 in den steuerrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft. Sohin war ein Verfahren 4200 nicht mittels steuerbefreiender Wirkung nicht möglich, weil es sich um keine Lieferung aus dem Drittland, sondern aus der EU (Italien) handelt; dies widerspricht dem Wortlaut des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d) der Richtlinie 2006/112/EG. Schon aus diesem Grunde war eine steuerbefreite Einfuhr im Verfahren 42 nicht möglich. Der Einwand hinsichtlich dieses Einfuhrfalles greift sohin nicht. Die EUST-Pflicht bleibt deswegen aufrecht. An der Entstehung der EUST besteht kein Zweifel wie der VwGH ausgesprochen hat; s zB VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabensforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens oder fehlender Existenz uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050).

Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301). Auf weitere Einwendungen hinsichtlich § 3 der VO BGBl. 401/1996 ist nicht einzugehen, weil ein Verfahren 42 ohnehin nicht möglich gewesen ist. Sohin kommt es auf die Bestätigung vom 28.4.2008 nicht mehr an.

II. 0xxx2 vom 19.5.2008

Mit Antrag vom 19.5.2008 sollten Nichtunionswaren (Driver Smart Cards und Notebooks) mit Ursprung aus asiatischen Ländern (TW, CN) mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die L-Ungarn mit Sitz in Budapest; Empfänger die M in Rom. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für den Empfänger tätig. Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen L-Ungarn und M zugrunde (ji0ji v 6.5.2008). Zuvor wurden dieselben Waren von R_ an L-Ungarn verkauft (Fattura 014 vom 24.4.2008). Auch eine Rechnung vom 28.4.2008 ist aktenkundig. Das Zollamt betonte dazu in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022: Diese gehört zu der umsatzsteuerbefreienden Ausfuhr (Verfahren 1000) vom 28.4.2008.

In zwei – vorgeschalteten – Versandverfahren T2 wurden die Waren zunächst mit T2 (08ITQVT1T0039906T2, behördliche Bestätigung vom 24.4.2008) aus Italien in die Schweiz verbracht (E_ als Versender, R_ CH als Empfänger). Auf dem Versandschein befindet sich der

Exportvermerk „Esportazione“ (umsatzsteuerfreie Ausfuhr). Anschließend wurden die Waren mittels zweitem Versandschein T2 von der Schweiz zur Bf verbracht (mküoküo; Bestätigung des schweizerischen Zollamtes vom 19.5.2008). Am selben Tag wurde der Antrag auf eine steuerbefreite Einfuhr eingebracht (siehe oben).

Auch in diesem Fall wurde im Feld 44 der Code 821 (T1) angegeben, allerdings handschriftlich durchgestrichen und 822 (T2) eingefügt. Das Vorpapier ist auch in diesem Fall unzweifelhaft ein T2 (mküoküo); Hinweis auf schweizerische Zollgewahrsam.

Zu M wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „....has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by failing to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde abgefragt (Stufe 2, gültig). Nach Mitteilung der Bf. sei nochmal am 15.11.2010 abgefragt worden; die UID-Nr sei auch 2010 noch gültig gewesen.

L-Ungarn: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L_Ungarn weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L_Ungarn habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L-Ungarn abgefragt (gültig; Stufe 1 Abfrage am Europa Server). Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN 0xxx2 keine Unterschrift des Frachtführers aufweise und deswegen die Erfordernisse des § 3 der VO BGBl. 401/1996 nicht erfüllt seien.

Erwägungen zu II:

In der E v. v. 7.5.2020, Ra 2020/16/0007 führte der VwGH aus:

„Aufgrund der Zolldokumente ergibt sich, dass die gegenständlichen Waren nicht aus einem Drittland, sondern von Italien aus versandt worden sind. Dort sind die Waren zuvor zur Ausfuhr angemeldet und im Anschluss daran in das interne Versandverfahren (T2) übergeführt worden. Damit wurde für die Waren die Steuerbefreiung in Italien bewirkt. Die Unterbrechung der Beförderung (Umladung) und Beendigung des (ersten) Versandverfahrens in der Schweiz, sowie die neuerliche Überführung der Waren in ein Versandverfahren T2 (unter Anführung der MRN der vorausgegangenen Versandverfahren T2) ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Einfuhr aus einem Drittland im Sinne des Art. 143 MwSt-SystRL vorliegt. Die Waren wurden in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen

durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Sie wurden lediglich im Rahmen einer gebrochenen Durchfuhr durch das Zollgebiet der Schweiz durchtransportiert und in Österreich bei der Zollstelle Meiningen zur Abfertigung gestellt.“

Die Waren wurden auch im konkreten Fall in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung.

Nach Ansicht des Gerichts sind die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Lieferung im Einklang mit der Rsp des VwGH (7.5.2020, Ra 2020/16/0007) ebenso nicht erfüllt, weil ein Statuswechsel nicht stattgefunden hat: Es wurde nämlich mit T2 Export (!) iu.,zki (4 Paletten) und T2 Export (!) 0xx4 (16 Paletten) die nämlichen Waren, für die jeweils eine Ausfuhr aus dem steuerrechtlich freien Verkehr aus Italien erstellt wurde, zur Bestimmungszollstelle nach xxxx (CH) verbracht. In xxxx (CH) wurde für die gesamte Ware (20 Paletten) ein T2 mit dem jeweiligen Vermerk EX mit Bestimmung Lustenau (AT) erstellt. Bei der Bestätigung vom 23.4.2008 der Zollstelle Au (CH) (gegenüberliegendes Zollamt der Zollstelle Lustenau) handelt es sich um den Ausgangsvermerk, da die Schweizer Zollbehörden auch den Ausgang von T2 Ware überwachen. Daraufhin erfolgte die Überführung der ggstl. Ware mittels Verfahren 4200 mit Anmeldung 0xxx8 in den steuerrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft. Sohin war ein Verfahren 4200 nicht mittels steuerbefreiender Wirkung nicht möglich, weil es sich um keine Lieferung aus dem Drittland, sondern aus der EU (Italien) handelt; dies widerspricht dem Wortlaut des Art. 143 Abs. 1 Buchst. d) der Richtlinie 2006/112/EG. Schon aus diesem Grunde war eine steuerbefreite Einfuhr im Verfahren 42 nicht möglich. Der Einwand hinsichtlich dieses Einfuhrfalles greift sohin nicht. Die EUST-Pflicht bleibt deswegen aufrecht. An der Entstehung der EUST besteht kein Zweifel wie der VwGH ausgesprochen hat; s zB VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabensforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens oder Nichtexistenz uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050).

Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301). Auf weitere Einwendungen hinsichtlich § 3 der VO BGBl. 401/1996 ist nicht einzugehen, weil ein Verfahren 42 ohnehin nicht möglich gewesen ist.

Nach Ansicht des Gerichts sind die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Lieferung im Einklang mit der Rsp des VwGH (7.5.2020, Ra 2020/16/0007) ebenso nicht erfüllt, weil ein Statuswechsel nicht stattgefunden hat: Mit T2 Export (!) 6h5j89h, ausgestellt in ***2*** (IT) wurden die nämlichen Waren mit 4 Paletten aus dem steuerrechtlich freien Verkehr der

Gemeinschaft ausgeführt und wie beim Fall oben gleichzeitig ein T2 erstellt. Bei der Bestimmungszollstelle in xxxx (CH) wurde dieses Versandverfahren beendet und im Anschluss ein neues T2 Export (!), siehe Vermerk im Feld 44 EX mit Bestimmung Lustenau erstellt. Auch in diesem Fall war ein Verfahren 42 (vom Drittland aus) nicht möglich. Es ist aktenkundig, dass ein Verzollungsauftrag vom 23.4.2008 von der schweizerischen Spedition im Auftrag des Lieferers erteilt wurde; ebenso ist aktenkundig, dass eine Übernahmebestätigung erteilt wurde. Aktenkundig ist die Abfrage der Gültigkeit einer UID-Nr der Stufe 2 sowohl für L_Ungarn als auch M; in beiden Fällen war die UID-Nr gültig. Es war aber der Zollanmeldung bzw. den Vorpapieren zu entnehmen, dass keine Drittlandslieferung getätigt wurde. Sohin war ein Verfahren 4200 mittels steuerbefreiender Wirkung nicht möglich, weil es sich um keine Drittlandslieferung handelt. Schon aus diesem Grunde war eine steuerbefreite Einfuhr im Verfahren 42 nicht möglich. Der Einwand, dass eine Steuerbefreiung zu gewähren sei, greift hinsichtlich dieses Einfuhrfalles sohin ebenfalls nicht. An der Entstehung der EUSt nach Art. 204 ZK besteht kein Zweifel wie der VwGH ausgesprochen hat; s zB VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038.

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

Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301). Auf weitere Einwendungen hinsichtlich § 3 der VO BGBl. 401/1996 ist nicht einzugehen, weil ein Verfahren 42 nicht möglich gewesen ist. Auf die Bestätigung im CMR-Frachtbrief kommt es sohin nicht an.

III. 0xxx0 vom 16.6.2008

Mit Antrag vom 16.6.2008 sollten Nichtunionswaren (Smart Card Readers etc.) mit Ursprung US mittels Verfahrenscode 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die T mit Sitz in New York, Empfänger die L-Ungarn in Budapest. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet wurde im Feld 44 der Anmeldung die M mit deren UID-Nr angegeben. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für L_Ungarn tätig.

Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen T und L-Ungarn zugrunde (Nr 08/16 vom 6.6.2008). Anschließend wurden die Waren mit 10.6.2008 von L_Ungarn an M weiterverkauft (AB7L-A 393710). Am 13.6.2008 wurde von der Fa schweiz. Spedition ein Verzollungsauftrag erteilt; Lieferadresse: B_Log SNC in p. Auch eine Fattura vom 30.5.2008 von E_ an R_ ist aktenkundig

(1346); Hinweis auf eine steuerfreie Ausfuhr aus Italien vom 31.5.2008. Das CNR Nr 200.86.0026 weist als Absender die T und als Empfänger L-Ungarn aus. Im Feld 40 ist der Code 821 angegeben und k0j90. In diesem Fall sind die Waren ebenfalls mittels T2 (dx) zuvor ausgeführt worden. Ein T2 in Richtung Österreich ist nicht aktenkundig. Das Zollamt betont, dass die ggstl. Waren am 31.5.2008 aus Italien umsatzsteuerbefreit ausgeführt worden wären (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Zu M wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by failing to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde M abgefragt (Stufe 2, gültig).

L-Ungarn: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L_Ungarn weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L_Ungarn habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L-Ungarn abgefragt (gültig). Hier handelte es sich, so das Zollamt, um eine Stufe 1 Abfrage am Europa Server (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN 0xxx0 lediglich eine Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte in ihrem Vorbringen vom 20.12.2022, dass die Ablieferung der Ware am 18.6.2008 bei der Firma B_Log erfolgte. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum lägen vor, so die Bf.

Erwägungen zu III:

Zunächst ist fest zu halten, dass der bloße Umstand, dass die Gegenstände einer Spedition übergeben worden sind, wie die belangte Behörde zuletzt vorgebracht hat, noch nicht ausreichend ist, eine Steuerfreiheit zu versagen: So führte der EuGH in der RS *Enteco Baltic* aus, dass die EUST-Freiheit nicht mit der Begründung verweigert werden darf, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurde, wenn dieser wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde; EuGH 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic*, Rn 82 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 *Teleos* u.a., Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona*, Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, *Traum*, Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 66). Eine (mangelhafte) Bestätigung liegt vor (Namenszeichen).

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist a zu versagen, - wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder - wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, *Euro Tyre*, Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 59). Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof und Turbu.com BV und Turbu.com Mobile Phone's BV*, ECLI:EU:C:2014:2455, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rz 42), der Gerichtshof schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rz 43) und dass sich aus seiner Rechtsprechung ergebe, dass bei einem Missbrauch oder Betrug grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung diese Folge habe (Rz 45). Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rz 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden ist, indem diese Rechte beansprucht werden (Rz 69). Die Ermittlungen brachten zu Tage, dass der Warenempfänger betrügerisch gehandelt bzw. an Steuerhinterziehungen beteiligt war (Missing Trader) war, keine Buchhaltung geführt und

Mehrwertsteuer in beträchtlichem Umfang hinterzogen hat. Für das Bundesfinanzgericht bestehen keinerlei Zweifel am betrügerischen Handeln der von der Bf. vertretenen Warenempfänger. Hinweise darauf, dass die Bf. von den beabsichtigten Hinterziehungshandlungen der von ihr Vertretenen wusste, sind im gegenständlichen Verfahren nicht hervorgekommen: Eine solche Steuerhinterziehung, die Beteiligung oder das Wissen müssen wäre nach der Rsp des EuGH durch die Behörde exakt darzustellen; s zuletzt EuGH 1.12.2022, C-512/21, *Aquila Part, Prod Com SA*.

Dass die M als Letztempfänger kein Missing Trader ist, wurde im Verfahren von der Bf. nicht behauptet; tatsächlich kann ein Unternehmen als Empfänger, das sich nicht an der angegebenen Adresse befindet, keine Ansprechpartner hat, kein geeigneter Empfänger sein, um eine Steuerfreiheit zu garantieren, vor allem deswegen, weil die Transaktionen nur zum Schein durchgeführt wurden. Dass die Zollverwaltung die Steuerbefreiung versagte, weil nach den Erkenntnissen der ausländischen Steuerbehörden der Empfänger ein Scheinunternehmen oder lediglich ein Firmenmantel gewesen sei, die ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist wurde nicht mit Erfolg entgegengetreten; die Steuerschuld bleibt bestehen.

Die Bf. als Anmelderin wird neben den von ihr vertretenen Warenempfängern zur Schuldnerin der EUST nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf ihren guten Glauben kommt es nach dem Wortlaut des § 71a ZollR-DG nicht an. An der Entstehung der EUST in einem Fall wie diesen besteht kein Zweifel; s zB BFG 12.7.2017, RV/5200065/2014; 3.2.2020, RV/5200049/2012; zu Art. 204 ZK s VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner zB infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050). Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenerleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie bereits dargelegt haftet der Spediteur im Rahmen der nationalen Bestimmung des § 71a ZollR-DG. Die anmeldende Spediteurin schuldet die EUST wenn festgestellt wird, dass der Importeur zu Unrecht von der EUST befreit worden ist. Gibt es für eine Zollsschuld mehrere Abgabenschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Die behauptete Gutgläubigkeit der Bf. ist in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der EUST nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Steuerschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009; 28.9.2016, Ra 2016/16/0052). Ebenso ist in einem solchen Verfahren zu prüfen, inwieweit sich der Spediteur aus der Gesamtschuldnerschaft im Hinblick auf einen möglichen Vertrauensschutz sowie der Judikatur des EuGH zum „wusste oder hätte wissen müssen“ befreien kann (EuGH 14.2.2019, C-531/17; Vorbringen des Zollamtes zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...); s. VwGH 25.4.2016, Ra 2016/16/0059; 21.11.2017, Ra 2017/16/0037.

IV.0xxx2 vom 4.7.2008

Als Vorpapier wurde im Feld 40 der Code 821 (T1) angegeben (ppppp). Zuvor sind die Waren mittels T2 in die Schweiz verbracht worden (wwwww); dies – so die Bf. – sei ihr aber nicht bekannt (Schreiben vom 22.11.2022) Als Empfänger war L_Ungarn im Zollpapier angegeben, Abnehmer war wiederum M.

Zu M wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by failing to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde M abgefragt (Stufe 2, gültig)

L-Ungarn: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L_Ungarn weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L_Ungarn habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L-Ungarn abgefragt (gültig). Hierbei handelte es sich, so das Zollamt, um eine Stufe 1 Abfrage am Europa Server (Stellungnahme vom 7.12.2022). Überdies betont die belangte Behörde auch hinsichtlich der 0xxx2, dass lediglich eine

Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte, dass die Firma B_Log SNC hat den Empfang der Ware am 8.7.2008 schriftlich bestätigt habe.

Erwägungen zu IV:

Zunächst ist fest zu halten, dass der bloße Umstand, dass die Gegenstände einer Spedition übergeben worden sind, wie die belangte Behörde zuletzt vorgebracht hat, noch nicht ausreichend ist, eine Steuerfreiheit zu versagen: So führte der EuGH in der RS *Enteco Baltic* aus, dass die EUSt-Freiheit nicht mit der Begründung verweigert werden darf, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurde, wenn dieser wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde; EuGH 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic* Rn 82 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 *Teleos u.a.*, Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona*, Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, *Traum*, Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 66). Es ist unbekannt, wann der Nachweis über die Ablieferung bestätigt wurde.

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist a zu versagen, - wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder - wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, *Euro Tyre*, Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 59). Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof und Turbu.com BV und Turbu.com Mobile Phone's BV*, ECLI:EU:C:2014:2455, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rz 42), der Gerichtshof

schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rz 43) und dass sich aus seiner Rechtsprechung ergebe, dass bei einem Missbrauch oder Betrug grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung diese Folge habe (Rz 45). Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rz 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden ist, indem diese Rechte beansprucht werden (Rz 69). Die Ermittlungen brachten zu Tage, dass der Warenempfänger betrügerisch gehandelt bzw. an Steuerhinterziehungen beteiligt war (Missing Trader) war, keine Buchhaltung geführt und Mehrwertsteuer in beträchtlichem Umfang hinterzogen hat. Für das Bundesfinanzgericht bestehen keinerlei Zweifel am betrügerischen Handeln der von der Bf. vertretenen Warenempfänger. Hinweise darauf, dass die Bf. von den beabsichtigten Hinterziehungshandlungen der von ihr Vertretenen wusste, sind im gegenständlichen Verfahren nicht hervorgekommen: Eine solche Steuerhinterziehung, die Beteiligung oder „wusste oder hätte wissen müssen“ wäre nach der Rsp des EuGH durch die Behörde exakt darzustellen; s zuletzt EuGH 1.12.2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*.

Dass die M als Letztempfänger kein Missing Trader ist, wurde im Verfahren von der Bf. nicht behauptet; tatsächlich kann ein Unternehmen als Empfänger, das sich nicht an der angegebenen Adresse befindet, keine Ansprechpartner hat, kein geeigneter Empfänger sein, um eine Steuerfreiheit zu garantieren, vor allem deswegen, weil die Transaktionen nur zum Schein durchgeführt wurden. Dass die Zollverwaltung die Steuerbefreiung versagte, weil nach den Erkenntnissen der ausländischen Steuerbehörden der Empfänger ein Scheinunternehmen oder lediglich ein Firmenmantel gewesen sei, die ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen ist wurde nicht mit Erfolg entgegengetreten; die Steuerschuld bleibt bestehen.

Die Bf. als Anmelderin wird neben den von ihr vertretenen Warenempfängern zur Schuldnerin der EUST nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf ihren guten Glauben kommt es nach dem Wortlaut des § 71a ZollR-DG nicht an. An der Entstehung der EUST in einem Fall wie diesen besteht kein Zweifel; s zB BFG 12.7.2017, RV/5200065/2014; 3.2.2020, RV/5200049/2012; zu Art. 204 ZK s VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabeforderung bei einem der

Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050). Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie bereits dargelegt haftet der Spediteur im Rahmen der nationalen Bestimmung des § 71a ZollR-DG. Die anmeldende Spediteurin schuldet die EUSt wenn festgestellt wird, dass der Importeur zu Unrecht von der EUSt befreit worden ist. Gibt es für eine Zollsuld mehrere Abgabenschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl. zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Die behauptete Gutgläubigkeit der Bf. ist in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der EUSt nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Steuerschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009; 28.9.2016, Ra 2016/16/0052). Ebenso ist in einem solchen Verfahren zu prüfen, inwieweit sich der Spediteur aus der Gesamtschuldnerschaft im Hinblick auf einen möglichen Vertrauensschutz sowie der Judikatur des EuGH zum „wusste oder hätte wissen müssen“ befreien kann (EuGH 14.2.2019, C-531/17; Vorbringen des Zollamtes zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...); s. VwGH 25.4.2016, Ra 2016/16/0059; 21.11.2017, Ra 2017/16/0037.

V. 0xxx8 vom 30.7.2008

Mit Antrag vom 30.7.2008 sollten Nichtunionswaren (Software und dergleichen) mit Ursprung EU und CN mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die Fa G_, New York, Empfänger die L-Ungarn in Budapest. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet, wurde im Feld 44 der Anmeldung die EO_IT mit deren UID angegeben. Die Bf trat für die Empfängerin als indirekte Vertreterin auf. Aktenkundig sind ein Kaufvertrag von L-Ungarn an EO_IT vom 8.7.2008, bg3r,k9, ein Kaufvertrag von G_ an L-Ungarn vom 20.6.2008, 08/20. Laut Verzollungsauftrag vom 28.7.2008 wurde die Bf beauftragt, eine Verzollung vorzunehmen; Lieferadresse S_Log. Als Frachtführer trat die 5mzn,i auf; Übernahmebestätigung vom 31.7.2008 durch die S__ ist aktenkundig. Laut

beigefügter CMR war Empfänger die EO_IT in Rom. Ausgeführt wurden die Waren mit 0xxx9 am 26.6.2008 (Versender GO in Wien und Empfänger: R_CH in ü, CH Sitz in Budapest. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für den Empfänger tätig. Ein T2 ist nicht akenkundig, allerdings könne dies – so die Bf – nachgereicht werden (Schreiben vom 22.11.2022). Das Zollamt betont in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022, dass die ggstl. Waren mit T1 888888 nach Österreich gelangt seien.

EO_IT: Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist E ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei. Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa EO_IT bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die EO_IT sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe die EO_IT ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet. Die Bf. verweist auf das bereits Vorgebrachte zu EO_IT (Schreiben vom 22.11.2022). UID-Nr wurde im Jahr 2008 schriftlich nicht abgefragt, war aber gültig.

L-Ungarn: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L_Ungarn weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L_Ungarn habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

UID-Nr. wurde am 16.6.2008 abgefragt, war gültig. Hierbei handelte es sich um eine Stufe-1 Abfrage am Europa Server, so das Zollamt in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022.

Die Bf. betonte, dass der Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief am 31.7.2008 schriftlich bestätigt worden sei.

Erwägungen zu V:

Zunächst ist fest zu halten, dass der bloße Umstand, dass die Gegenstände einer Spedition übergeben worden sind, wie die belangte Behörde zuletzt vorgebracht hat, noch nicht ausreichend ist, eine Steuerfreiheit zu versagen: So führte der EuGH in der RS Enteco Baltic aus, dass die EUSt-Freiheit nicht mit der Begründung verweigert werden darf, dass diese

Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurde, wenn dieser wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde; EuGH 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic* Rn 82 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 *Teleos* u.a. , Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona* , Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, *Traum*, Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 66). Dass der Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief schriftlich bestätigt worden sei ist zwar zutreffend, allerdings mangelhaft nur mit einem Namenszeichen.

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist a zu versagen, - wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder - wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, *Euro Tyre* , Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic* , Rn 59). Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof und Turbu.com BV und Turbu.com Mobile Phone's BV*, ECLI:EU:C:2014:2455, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rz 42), der Gerichtshof schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rz 43) und dass sich aus seiner Rechtsprechung ergebe, dass bei einem Missbrauch oder Betrug grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung diese Folge habe (Rz 45). Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden

Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rz 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden ist, indem diese Rechte beansprucht werden (Rz 69); die Steuerschuld bleibt bestehen.

Für das Bundesfinanzgericht bestehen keinerlei Zweifel am betrügerischen Handeln der von der Bf. vertretenen Warenempfänger, wie auch der Mitteilung der italienischen Zollverwaltung zu entnehmen ist, auch wenn das Unternehmen 2008 existent gewesen ist. Hinweise darauf, dass die Bf. von den beabsichtigten Hinterziehungshandlungen der von ihr Vertretenen wusste, sind im gegenständlichen Verfahren nicht hervorgekommen: Eine solche Steuerhinterziehung, die Beteiligung oder „wusste oder hätte wissen müssen“ wäre nach der Rsp des EuGH durch die Behörde exakt darzustellen; s zuletzt EuGH 1.12.2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*.

Die Bf. als Anmelderin wird neben den von ihr vertretenen Warenempfängern zur Schuldnerin der EUST nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf ihren guten Glauben kommt es nach dem Wortlaut des § 71a ZollR-DG nicht an. An der Entstehung der EUST in einem Fall wie diesen besteht kein Zweifel; s zB BFG 12.7.2017, RV/5200065/2014; 3.2.2020, RV/5200049/2012; zu Art. 204 ZK s VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabenforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050). Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie bereits dargelegt haftet der Spediteur im Rahmen der nationalen Bestimmung des § 71a ZollR-DG. Die anmeldende Spediteurin schuldet die EUST wenn festgestellt wird, dass der Importeur zu Unrecht von der EUST befreit worden ist. Gibt es für eine Zollschuld mehrere Abgabenschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff

„Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Die behauptete Gutgläubigkeit der Bf. ist in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der EUST nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Steuerschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009; 28.9.2016, Ra 2016/16/0052). Ebenso ist in einem solchen Verfahren zu prüfen, inwieweit sich der Spediteur aus der Gesamtschuldnerschaft im Hinblick auf einen möglichen Vertrauensschutz sowie der Judikatur des EuGH zum „wusste oder hätte wissen müssen befreien kann (EuGH 14.2.2019, C-531/17; Vorbringen des Zollamtes zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...); s. VwGH 25.4.2016, Ra 2016/16/0059; 21.11.2017, Ra 2017/16/0037.

VI. 0xxx6 vom 22.9.2008:

Mit Antrag vom 19.9.2008 sollte Software (Arbeitsspeicher) mit Ursprung US mittels Verfahren 4200 eingeführt werden; Versender war die L-Ungarn und Empfänger die EO_IT in Rom. Die Bf trat für die EO_IT als indirekter Vertreterin auf. im Feld 40 wurde auf ein Vorpapier T1 verwiesen (mmmmm; GF an die Bf.). Dieser Abfertigung zugrunde gelegt waren wieder ein Kaufvertrag von GF an L-Ungarn vom 11.9.2008 sowie L-Ungarn an EO_IT vom 17.9.2008 und 21.7.2008. Der Verzollungsauftrag wurde wieder vom schweiz. Spedition erteilt. Mittels T2 wurden die Waren zuvor von G::: an schweiz. Spedition SA ausgeführt bzw im Verfahren 1000 an R_, CH.

EO_IT: Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist E ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei . Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa EO_IT bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die EO_IT sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe die EO_IT ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet.

UID-Nr wurde im Jahr 2008 schriftlich nicht abgefragt, war aber gültig. Die Bf. verweist wiederum auf das mit 22.11.2022 Vorgebrachte. Überdies sei, so die Bf., der wirtschaftliche Schaden die nicht entrichtete Erwerbsteuer, nicht aber die EUST.

Für die MRN 0xxx6 existiert eine Empfangsbestätigung einer Spedition (23.9.2008, Namenszeichen)

Erwägungen zu VI:

Zunächst ist fest zu halten, dass der bloße Umstand, dass die Gegenstände einer Spedition übergeben worden sind, wie die belangte Behörde zuletzt vorgebracht hat, noch nicht ausreichend ist, eine Steuerfreiheit zu versagen: So führte der EuGH in der RS *Enteco Baltic* aus, dass die EUSt-Freiheit nicht mit der Begründung verweigert werden darf, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben wurden, sondern von Transportunternehmen und Steuerlagern, die dieser benannt hat, übernommen wurde, wenn dieser wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde; EuGH 20.6.2018, C-108/17, *Enteco Baltic* Rn 82 ff.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 *Teleos* u.a. , Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona* , Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, *Traum* , Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic*, Rn 66). Es existiert ein mangelhafter Abliefernachweis (Namenszeichen).

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist a zu versagen, - wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder - wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, *Euro Tyre* , Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, *Enteco Baltic* , Rn 59). Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof und Turbu.com BV und Turbu.com Mobile Phone's BV*, ECLI:EU:C:2014:2455, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rz 42), der Gerichtshof

schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rz 43) und dass sich aus seiner Rechtsprechung ergebe, dass bei einem Missbrauch oder Betrug grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung diese Folge habe (Rz 45). Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rz 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden ist, indem diese Rechte beansprucht werden (Rz 69); die Steuerschuld bleibt bestehen.

Für das Bundesfinanzgericht bestehen keinerlei Zweifel am betrügerischen Handeln der von der Bf. vertretenen Warenempfänger, wie auch der Mitteilung der italienischen Zollverwaltung zu entnehmen ist, auch wenn Euro Bit 2008 existent gewesen ist. Hinweise darauf, dass die Bf. von den beabsichtigten Hinterziehungshandlungen der von ihr Vertretenen wusste, sind im gegenständlichen Verfahren nicht hervorgekommen: Eine solche Steuerhinterziehung, die Beteiligung oder ein „wusste oder hätte wissen müssen“ wäre nach der Rsp des EuGH durch die Behörde exakt darzustellen; s zuletzt EuGH 1.12.2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*.

Die Bf. als Anmelderin wird neben den von ihr vertretenen Warenempfängern zur Schuldnerin der EUST nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf ihren guten Glauben kommt es nach dem Wortlaut des § 71a ZollR-DG nicht an. An der Entstehung der EUST in einem Fall wie diesen besteht kein Zweifel; s zB BFG 12.7.2017, RV/5200065/2014; 3.2.2020, RV/5200049/2012; zu Art. 204 ZK s VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037 und Ra 2017/16/0038.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (vgl. VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 24.5.1991, 90/16/0011; 24.11.1994, 89/16/0050). Im Beschwerdefall war die Heranziehung der Bf zur Abgabenleistung im Hinblick darauf, dass der Warenempfänger nicht mehr existiert, zwingend geboten (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Wie bereits dargelegt haftet der Spediteur im Rahmen der nationalen Bestimmung des § 71a ZollR-DG. Die anmeldende Spediteurin schuldet die EUST wenn festgestellt wird, dass der Importeur zu Unrecht von der EUST befreit worden ist. Gibt es für eine Zollschuld mehrere

Abgabenschuldner, so sind diese gemäß Artikel 213 ZK gesamtschuldnerisch verpflichtet. Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden. Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (vgl. zB VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Die behauptete Gutgläubigkeit der Bf. ist in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der EUST nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Steuerschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009; 28.9.2016, Ra 2016/16/0052). Ebenso ist in einem solchen Verfahren zu prüfen, inwieweit sich der Spediteur aus der Gesamtschuldnerschaft im Hinblick auf einen möglichen Vertrauensschutz sowie der Judikatur des EuGH zum „wusste oder hätte wissen müssen“ befreien kann (EuGH 14.2.2019, C-531/17; Vorbringen des Zollamtes zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...); s. VwGH 25.4.2016, Ra 2016/16/0059; 21.11.2017, Ra 2017/16/0037.

1.1. 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 Judikatur zum Verfahren 42 ist in der langjährigen Rechtsprechung des VwGH ausreichend geschärft.

Salzburg, am 30. Dezember 2022