

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***Vt***, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 24. September 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 7. September 2015, Zahl ***1***, betreffend Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung und betreffend Festsetzung einer Zahlungsfrist nach der am 20. Juni 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Spruchpunkt I des angefochtenen Bescheides wird ersatzlos aufgehoben.

II. Spruchpunkt II des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 246.137,29 Euro zu entrichten ist. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Spruchpunkt I des Bescheides des Zollamtes Wien vom 7. September 2015, Zahl ***1***, wurden für 76 in der Anlage zum Bescheid angeführte Zollanmeldungen die Entscheidungen über die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das für die in den Warenanmeldungen angegebene Warenempfängerin zuständige Finanzamt nach § 26 Abs. 3 Z 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) gemäß Art. 8 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festsetzung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG und § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) zurück genommen und die Beschwerdeführerin mit Spruchpunkt II des Bescheides aufgefordert, die gemäß Art. 221 ZK bereits mitgeteilten Beträge an Einfuhrumsatzsteuer in

der Höhe von insgesamt 492.274,58 Euro gemäß Art. 222 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 und Abs. 3 Z 1 UStG innerhalb einer Frist von zehn Tagen zu entrichten. In der Begründung wurde neben der Wiedergabe von Rechtsgrundlagen ausgeführt, eine nachträgliche Überprüfung habe ergeben, dass die Waren nicht für das Unternehmen der in den Zollanmeldungen angegebenen Warenempfängerin (Frau ***2*** ***3***) eingeführt worden seien. Diese habe die Waren nur fiktiv als Zwischenhändler eingeführt; sie habe dafür ihren Namen, ihre Steuernummer, ihre Umsatzsteueridentifikationsnummer, ihre EORI-Nummer und ihre Unterschrift für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Finanzamtskonto zur Verfügung gestellt. Frau ***3*** habe keinen Handel mit Speiseöl betrieben, es habe daher an deren geforderten unternehmerischen Tätigkeit gefehlt. Im Hinblick auf die Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG hätte der angegebenen Warenempfängerin, die indirekt vertreten worden sei, vernünftigerweise bekannt sein müssen, dass die eingeführten Waren nicht für ihr Unternehmen bestimmt gewesen seien. Die Abgabe von Zollanmeldungen erfordere auch beim direkten oder indirekten Vertreter ein bestimmtes Maß an Sorgfalt. Das bedeute, dass ebenso der direkte oder indirekte Vertreter unter anderem auch eine gewisse Sorgfaltspflicht dahingehend habe, ob der von ihm Vertretene überhaupt die Voraussetzungen für die Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 2 Z 2 UStG erfülle. In den konkreten Fällen seien diese Voraussetzungen anlässlich der Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr eindeutig nicht erfüllt gewesen. Es seien daher diese begünstigenden Entscheidungen gemäß Art. 8 ZK mit Wirkung ex tunc zurückzunehmen gewesen.

Gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK sei Zollschuldner der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung sei auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben werde. Da die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht vorlägen, sei die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer zu Unrecht am Finanzamtskonto erfolgt. Durch die Zurücknahme dieser begünstigenden Entscheidungen habe nunmehr die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer in den verfahrensgegenständlichen Fällen zuständigkeitshalber durch das Zollamt zu erfolgen. Da die Anmelderin (Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin – nachfolgend Beschwerdeführerin genannt) in den konkreten Anmeldungen bei der Anmelder/Vertreterindikation die indirekte Vertretung im Sinne des Art. 5 Abs. 2 zweiter Anstrich ZK erklärt habe, sei sie als Vertreter Zollschuldner gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK.

Gebe es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so seien diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Im Falle des Gesamtschuldverhältnisses bleibe es der Behörde überlassen, von welchem Gesamtschuldner sie die Abgaben ganz oder zum Teil einfordere. Im Rahmen des Auswahlermessens gemäß § 20 Bundesabgabenordnung (BAO) würden sowohl die indirekt Vertretene als auch der indirekte Vertreter aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Gleichbehandlung zur Entrichtung aufgefordert.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 24. September 2015. In dieser wurde die Nachreichung einer ausführlichen Begründung angekündigt und vorgebracht, der

angefochtene Bescheid werde für grundlegend verfehlt erachtet. Der die Einfuhrumsatzsteuerschuld angeblich begründende Sachverhalt werde überhaupt nicht dargelegt. Es fehlten schlüssige Beweise bzw. vorhandene Beweise würden negiert. Der maßgebliche Sachverhalt habe sich in der Sphäre von Frau ***3*** zugetragen; da die Beschwerdeführerin den Sachverhalt weder kenne noch kennen könne, dürfe dieser nicht gegen die Beschwerdeführerin eingesetzt werden. Die Behörde hätte den wesentlichen Sachverhalt vorab der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme zukommen lassen müssen, das sei unterblieben. Es liege eine rechtswidrige Umdeutung einer Erklärung in der Zollanmeldung (§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG) in eine weder beantragte noch erteilte Bewilligung durch die Behörde vor. Die Nichterfüllung der Voraussetzungen der Optionserklärung sei eine völlig unbewiesene Behauptung. Es sei von einer möglichen bis hochwahrscheinlichen, jedoch systemwidrigen Inkaufnahme einer systemwidrigen Doppelbesteuerung desselben Sachverhaltes durch das Finanzamt und durch das Zollamt auszugehen. Ebenso sei die Schutzklausel zugunsten des indirekten Vertreters trotz Vorliegens der Voraussetzungen nicht berücksichtigt worden. Die Beschwerdeführerin beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

In einer Stellungnahme vom 17. November 2015 ging die Beschwerdeführerin von einer überhöhten Abgabenvorschreibung aus, es habe sich bei den verzollten Waren um Lebensmittel gehandelt, für welche der reduzierte Steuersatz von 10% anwendbar sei. Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen vor, bei Frau ***3*** habe es sich um eine Unternehmerin gehandelt und für die Behauptung, der An- und Verkauf der eingeführten Ware (Speiseöl) sei nicht im Rahmen ihres Unternehmens erfolgt, fehle jede tatsächliche und rechtliche Grundlage. Der Vermutung und Unterstellung, die Waren seien nicht an die angegebene Warenempfängerin geliefert worden, fehle aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der darin enthaltenen Angaben jegliches Tatsachensubstrat. Auch eine mögliche Vermutung des Zollamtes, die Waren seien beim letztlichen Empfänger nicht ordnungsgemäß steuerlich behandelt worden, sei aufgrund der Ermittlungsergebnisse widerlegt. Das Zollamt habe zu Unrecht die Gutglaubensregelung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht angewendet. Diesbezüglich führte die Beschwerdeführerin aus:

„5.1 Dem Zollamt ist bekannt, dass die (...) von Frau (...) mit Zollvollmacht bevollmächtigt und beauftragt wurde, für sie und auf ihre Rechnung die für „sie eingehenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen“. In dieser Vollmacht hat Frau (...) auch u.a. ausdrücklich bestätigt, dass sie Käuferin der angemeldeten Ware und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

5.2 Bei allen dann in der Folge von (...) durchgeführten Zollanmeldungen lagen dann auch jeweils unbedenkliche Urkunden vor, nämlich ein Vorpapier (T1), ein CMR-Frachtbrief über die Ware, Rechnungen der Firma (...) an Frau (...) und Rechnungen der Frau (...) an (...), und haben die Angaben in all diesen Rechnungen, CMR-Frachtbriefen und T1-Dokumenten jeweils übereingestimmt.

5.3 Darüber hinaus war der Firma (...) bekannt, dass Frau (...) Unternehmerin ist und hatte sie auch eine entsprechende UID-Nummer, deren Gültigkeit von (...) überprüft wurde.

Es gab daher für (...) keinen Grund, auch nur im Entferntesten daran zu zweifeln, dass nicht alle Voraussetzungen für die Zollanmeldung im Verfahren 4000 vorliegen oder dass Frau (...) oder die (...) irgendwelche unrichtige Angaben im Zusammenhang mit diesen Zollanmeldungen gegeben hätten oder die in deren Auftrag verzollten Waren nicht für ihr Unternehmen erfolgt war.

5.4 Da überdies in jedem einzelnen Fall auch die Waren tatsächlich vor Ort bei (...) waren, auch vom Zollamt in aller Regel entsprechende Beschauen (zumindest in Form einer Dokumentenkontrolle) durchgeführt wurden, war dies ein weiterer Beleg dafür, dass die Warenlieferungen korrekt und die Voraussetzungen für die von Frau (...) beauftragten und in der Folge von (...) jeweils entsprechend der vorgelegenen Dokumente vorliegen.

5.5 Da - unstrittig - der Firma (...) ein schriftlicher Auftrag erteilt wurde, auf dessen Basis die Zollanmeldungen durchgeführt wurden und (...) und ihre Mitarbeiter gutgläubig waren, haftet daher (...) nach § 26 (5) lit. e) UStG nicht.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 22. März 2016, Zahl ***4***, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der Spruchpunkt II des bekämpften Bescheides dahingehend abgeändert, dass aufgrund der mit Bescheid vom 22. März 2016, Zahl ***5***, gemäß Art. 236 ZK berichtigten Beträge an Einfuhrumsatzsteuer Abgaben in der Höhe von insgesamt 246.137,29 Euro innerhalb einer Frist von zehn Tagen zu entrichten seien. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe als indirekte Vertreterin Speiseöl zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und dabei die Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 20% beantragt. Das Zollamt habe dementsprechend die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 492.274,58 Euro an Einfuhrumsatzsteuer mitgeteilt. Die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer sollte über Antrag des Anmelders gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG durch das für die Vertretene zuständige Finanzamt erfolgen. Eine Überprüfung der Zollanmeldungen gemäß Art. 78 ZK habe ergeben, dass die Voraussetzungen zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht gegeben gewesen seien. Die Beschwerdeführerin habe den Nachweis erbracht, dass auf die Einfuhr der verfahrensgegenständlichen Waren der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 10% anzuwenden sei. Das Zollamt habe daher mit Bescheid vom 22. März 2016 gemäß Art. 236 ZK den Einfuhrumsatzsteuerbetrag auf 246.137,29 Euro erlassen.

Die in den Zollanmeldungen angegebene Warenempfängerin, Frau ***2*** ***3***, sei von einer anderen Person dazu gewonnen worden, bei den Einfuhren von Speiseöl mitzuwirken. Ihr sei gezeigt worden, wie sie die Rechnungen über die vorgeblichen Verkäufe zu schreiben habe. Es sei vereinbart worden, dass die Differenz zwischen dem vorgeblichen Ankaufs- und Verkaufspreis 200 Euro betragen solle. Frau ***3*** habe der Beschwerdeführerin für jede Abfertigung jeweils einen Betrag von 114 Euro zu bezahlen gehabt, sodass ihr für jede Lieferung ein „Gewinn“ von 86 Euro verblieben sei. Sie habe dem zuständigen Finanzamt gegenüber angegeben, das Sonnenblumenöl nicht bestellt zu haben. Sie wisse auch nicht, woher die Spedition vom Import des Öls erfahren habe. Es sei vielmehr der Spediteur gewesen,

der sie über die Lieferungen informiert habe. Frau ***3*** habe auch angegeben, nicht gewusst zu haben, wo sich das Öl zum Zeitpunkt des Einkaufs und des Verkaufs befunden habe, dies sei alles über die Beschwerdeführerin gelaufen. Das Öl habe sich im Lager der Beschwerdeführerin befunden, wo es aus dem Lastkraftwagen ausgeladen, kontrolliert und wieder aufgeladen worden sei. Dann sei der Lastkraftwagen zur Empfängerfirma in die Slowakei weitergefahren. Frau ***3*** habe keine Zahlung für den Ankauf geleistet und habe beim Verkauf den Rechnungsbetrag nicht erhalten, sondern jeweils den Pauschalbetrag von 200 Euro. Frau ***3*** sei gesagt worden, um die Einfuhrumsatzsteuer in der Slowakei nicht sofort entrichten zu müssen, sei eine österreichische Firma erforderlich, die Umsatzsteuer sei für diese ein Durchlaufposten. Laut einem Vertrag sei zwischen einem Unternehmen und Frau ***3*** ein Kaufvertrag über nicht näher bezeichnetes Öl geschlossen worden; weiters sei ein Vertrag zwischen einem weiteren Unternehmen und Frau ***3*** über den Transport und den Eigentumsübergang geschlossen worden. Frau ***3*** habe ihre Verbindlichkeiten gegenüber dem Lieferanten auf den Warenabnehmer übertragen. Eine spezielle Anzeige über den Übergang der Verbindlichkeiten sei nicht erforderlich gewesen. Es sei festgehalten worden, dass Frau ***3*** nicht haftbar für die Bezahlung der Verbindlichkeiten gewesen sei. Frau ***3*** habe erklärt, dem Spediteur, der Beschwerdeführerin, im Jahr 2012 eine Vollmacht ausgestellt zu haben. Diese sei weder von Frau ***3*** noch von der Beschwerdeführerin dem Zollamt vorgelegt worden. Eine weitere Vollmacht an die Beschwerdeführerin zur direkten Vertretung habe Frau ***3*** am 6. Dezember 2013 ausgestellt. Diese sei am 9. Dezember 2013 widerrufen worden und neuerlich eine gleichlautende Vollmacht ausgestellt worden. Diese Vollmachten bezögen sich nicht auf den Zeitraum der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen. Frau ***3*** habe die Waren nicht für ihr Unternehmen eingeführt, eine wesentliche Voraussetzung des „§ 26 Abs. 3 Z 2 zweiter Anstrich UStG“ sei nicht erfüllt gewesen und es sei in den betroffenen Importfällen die Zuständigkeit zur Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer beim Zollamt gelegen.

§ 26 Abs. 5 lit. e UStG komme nicht zur Anwendung. Die Unterlagen seien direkt vom Versender an die Beschwerdeführerin übermittelt worden. Auch der Transport der Waren sei von der Beschwerdeführerin organisiert worden. Frau ***3*** habe in den meisten Fällen nicht einmal gewusst, an welchem Ort sich die Waren befunden haben und wohin diese verbracht werden sollten. Frau ***3*** sei von einem Mitarbeiter der Beschwerdeführerin über den Ablauf der Geschäfte aufgeklärt worden. Den Mitarbeitern der Beschwerdeführerin sei eindeutig bekannt gewesen, dass Frau ***3*** Sinn und Zweck der Einfuhrabfertigungen in Österreich nicht bewusst gewesen seien, sie habe die rechtlichen Zusammenhänge nicht verstanden. Im Gegenteil sei es vielmehr die Beschwerdeführerin gewesen, die Frau ***3*** darüber instruiert habe, was sie zu tun gehabt habe. Die Beschwerdeführerin habe gewusst oder hätte zumindest wissen müssen, dass den Anmeldungen falsche Angaben zugrunde gelegen seien.

Selbst unter der Annahme, dass Frau ***3*** Käuferin bzw. Verkäuferin der Waren im Rahmen von Reihengeschäften gewesen sei, sei sie bei der Einfuhr über die Waren umsatzsteuerrechtlich nicht verfügungsberechtigt gewesen und die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf das Abgabenkonto der Frau ***3*** sei auch diesfalls nicht zulässig gewesen. Die in den zollamtlichen Mitteilungen enthaltenen begünstigenden Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer seien somit aufgrund unrichtiger Tatsachen ergangen.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 1. April 2016. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die (damalige) ***Vt1***, brachte im Wesentlichen vor, aus den im Vorlageantrag näher ausgeführten Gründen sei der Sachverhalt unrichtig und unvollständig festgestellt worden. Frau ***3*** habe die Waren tatsächlich gekauft und dann weiterverkauft. Der der Einfuhr vorgelagerte Beschaffungsvorgang und der nachweislich erfolgte Weiterverkauf der Ware in die Slowakei seien völlig ausgeblendet worden. Die Staatsanwaltschaft habe im eingestellten Finanzstrafverfahren klargestellt, dass es sich bei der Geschäftsabwicklung um die grundsätzlich steuerrechtlich zulässige und nicht unübliche Konstruktion des Reihengeschäftes gehandelt habe und kein Scheingeschäft vorliege. Es seien reale Warenlieferungen erfolgt. Unbestritten sei Frau ***3*** Unternehmerin, diese habe über eine aufrechte Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und auch über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügt. Die Waren seien durch die Beschwerdeführerin ordnungsgemäß gestellt worden, und von der Beschwerdeführerin sei die Empfangnahme der Waren auf den Frachtbriefen bestätigt worden. Die Waren seien tatsächlich vorhanden gewesen, ansonsten keine Kontrollen durch die Zollbehörden hätten durchgeführt werden können. Die Frachtbriefe bestätigten die Versendung der Ware nach der Verzollung. Die Lieferungen seien umsatzsteuerrechtlich Frau ***3*** zuzurechnen gewesen. Frau ***3*** habe an den Versender der Waren an Zahlung statt die Kaufpreisforderung gegen den Warenempfänger abgetreten, dies sei eine Form der Zahlung. Beim Warenempfänger habe es sich um ein realistisches Unternehmen gehandelt, das Steuererklärungen abgegeben habe. Die Beschwerdeführerin brachte weiter vor:

*„B. Gutgläubensschutz der ***6****

Schließlich hat das Zollamt zu Unrecht die Gutgläubensregelung des § 26 (5) lit. e) UStG nicht angewendet:

*1. Dem Zollamt ist bekannt, dass die ***6*** von Frau ***3*** mit Zollvollmacht bevollmächtigt und beauftragt wurde, für ihn und auf seine Rechnung die für „ihn eingehenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen“. In dieser Vollmacht hat Frau ***3*** auch u.a. ausdrücklich bestätigt, dass sie Käuferin der angemeldeten Ware und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.*

*Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die vor Beginn der Verzollungen von Frau ***3*** in Verstoß geraten ist; tatsächlich hat auch Frau ***3*** die „Standardvollmacht“ unterfertigt und der Beschwerdeführerin übergeben, sowie in den Parallelfällen (...) oder auch von den*

zahlreichen anderen Kunden.

2. Bei allen dann in der Folge von ***6*** durchgeführten Zollanmeldungen lagen dann auch jeweils unbedenkliche Urkunden vor, nämlich ein Vorpapier (T1), ein CMR-Frachtbrief über die Ware, Rechnungen der Firma (...) an Frau ***3*** und Rechnungen der Frau ***3*** an (...), und haben die Angaben in all diesen Rechnungen, CMR-Frachtbriefen und T1-Dokumenten jeweils übereingestimmt.

3. Darüber hinaus war der Firma ***6*** bekannt, dass Frau ***3*** Unternehmer ist und hatte sie auch eine entsprechende UID-Nummer, deren Gültigkeit von ***6*** überprüft wurde.

Auch das Zollamt hat in allen Fällen die Vorsteuerabzugsberechtigung der Frau ***3*** bestätigt (!), in vielen Fällen explizit (vgl. ...) nach „Überprüfung des Käufers“.

4. Es gab daher für ***6*** keinen Grund, auch nur im Entferntesten daran zu zweifeln, dass nicht alle Voraussetzungen für die Zollanmeldung im Verfahren 4000 vorliegen oder dass Frau ***3*** oder die Firma (...) irgendwelche unrichtige Angaben im Zusammenhang mit diesen Zollanmeldungen gegeben hätten oder die in deren Auftrag verzollten Waren nicht für sein Unternehmen erfolgt war.

Da überdies in jedem einzelnen Fall auch die Waren tatsächlich vor Ort bei ***6*** waren, auch vom Zollamt in aller Regel nach entsprechenden Beschauen (zumindest in Form einer Dokumentenkontrolle, wiederholt auch durch physische Warenkontrollen mit Entnahme von Warenproben) durchgeführt wurden (vgl. ...), war dies ein weiterer Beleg dafür, dass die Warenlieferungen korrekt und die Voraussetzungen für die von Frau ***3*** beauftragten und in der Folge von ***6*** jeweils entsprechend der vorgelegenen Dokumente durchgeführten Zollanmeldungen vorliegen.

Ein - im Übrigen vom Zollamt im angefochtenen Bescheid gar nicht konkret und substantiiert erhobener - Sorgfaltsverstoß der Beschwerdeführerin liegt daher nicht vor.

5. Da - unstrittig - der Firma ***6*** ein schriftlicher Auftrag erteilt wurde, auf dessen Basis die Zollanmeldungen durchgeführt wurden und ***6*** und ihre Mitarbeiter gutgläubig waren, haftet daher ***6*** nach § 26 (5) lit. e) UStG nicht.

6. In dem Zusammenhang ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass das sowohl gegen Herrn (...) als auch gegen Herrn (...) zu (...) eingeleitete Strafverfahren im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Verzollungen mittlerweile rechtskräftig eingestellt und dabei ausdrücklich festgehalten wurde, dass „keine Scheingeschäfte vorliegen“, vielmehr „reale Warenlieferungen erfolgten“ und es sich um „steuerrechtlich zulässige und nicht unübliche Reihengeschäfte handelte“.

Beweis: (...)

C) Fehlerhafte Ermessensausübung

Obwohl die Beschwerdeführerin lediglich Zollanmelderin, in Vertretung des Warenempfängers, Frau ***3*** war, wurden die Abgaben gleich an die Beschwerdeführerin vorgeschrieben.

Ob gleichzeitig die Abgaben an Frau ***3*** vorgeschrieben wurden, kann nicht überprüft werden, und wäre vom Zollamt Wien erst zu beweisen.

*Unabhängig davon, sind primär die Abgaben an den Empfänger und Käufer der Waren (=Frau ***3***), auf deren Rechnung die Verzollungen erfolgten, vorzuschreiben: Eine Vorschreibung an den Vertreter wäre - bei pflichtgemäßer Ermessensausübung - allenfalls dann zulässig, wenn der Vertretene nicht auffindbar oder bei diesem die Einbringlichkeit, trotz durchgeführter Einbringungsmaßnahmen, nicht einbringlich sein sollte: Nichts dergleichen liegt hier vor, jedenfalls wird im angefochtenen Bescheid nichts dergleichen erwähnt.*

Einen „Grundsatz der Gleichbehandlung“ von Vertretenem und Vertreter gibt es nicht; vielmehr gebietet die richtige Ermessensausübung, zunächst einen in Österreich ansässigen Vertretenen in Anspruch zu nehmen: denn „es ist zu beachten, wer zum Entstehungsgrund der Zollschuld das größte Naheverhältnis hat (also z.B. der Täter vor dem Beteiligten oder Erwerber der Ware); die konkrete Entscheidung ist diesbezüglich zu begründen. Keinesfalls darf ohne weitere Überlegung nur demjenigen vorgeschrieben werden, bei dem die Erwartung der Einbringlichkeit am größten ist“ (so ausdrücklich ZK-1890, Punkt 1.2).

Ausgehend von diesen Grundsätzen erfolgt die Vorschreibung an die Beschwerdeführerin unzulässigerweise.

Im Übrigen wird das bisherige Beschwerdevorbringen vollumfänglich aufrechterhalten.

D) Antrag

*Es wird daher beantragt, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und in Stattgebung der Beschwerde die zu Bescheidpunkt II.) vorgeschriebenen Eingangsabgaben in Höhe von nunmehr (...) € 246.137,29 zu erlassen und die Eingangsabgabenvorschreibung ersatzlos aufzuheben, in eventuelle den angefochtenen Bescheid im Bescheidpunkt II.) dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert wird, sowie den Bescheidpunkt I.) ersatzlos aufzuheben, in eventuelle dahingehend abzuändern, dass die zu Bescheidpunkt I.) verfügte Zurücknahme der Entscheidungen über die Erhebung der EUST durch das für Frau ***3*** zuständige Finanzamt zurückgenommen, in eventuelle aufgehoben wird.“*

Nach Aussetzung der Entscheidung über die Beschwerde wurde der Beschwerdeführerin mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 18. Dezember 2023 die amtswegige Fortsetzung des Verfahrens mitgeteilt und diese ersucht, zu den im Schreiben dargestellten Ausführungen betreffend Rechtsnachfolge, Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch die angegebene Warenempfängerin und betreffend die Angaben in den Warenanmeldungen Stellung zu nehmen.

Nach zweimaliger Fristverlängerung gab die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 28. März 2024 eine Stellungnahme ab. Zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes betreffend die Rechtsnachfolge wurde bestätigt, dass die „nunmehr unter „***Bf1***“ firmierende Gesellschaft die Rechtsnachfolgerin der ***6***“ sei. In der äußerst umfangreichen Stellungnahme verwies die Beschwerdeführerin auf die ihr erteilten Vollmachten und brachte vor, es sei nicht beabsichtigt gewesen, dass die Beschwerdeführerin das Einfuhrumsatzsteuerrisiko trage; die Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer sollte über das Steuerkonto der Warenempfänger erfolgen. Zu den im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes

angesprochenen fehlenden Vermerken in den Zollanmeldungen wurde vorgebracht, die Zollanmeldungen seien angenommen worden und das Fehlen der Vermerke sei rechtlich irrelevant. Die Einfuhrumsatzsteuer sei durch die Verrechnung mit der Vorsteuer bezahlt worden und betreffend eine Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch den Warenempfänger könnten nur beim entsprechenden Finanzamt oder Zollamt Auskünfte eingeholt werden. Die Waren seien in Österreich nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen, eine Verschreibung der Einfuhrumsatzsteuer in Österreich daher nicht zulässig. Bei den Sendungen habe es sich um reale Wareneinkäufe und Lieferungen gehandelt, es seien keine Scheingeschäfte vorgelegen. Das Ermessen sei fehlerhaft geübt worden und eine nachträgliche Berichtigung der erklärten indirekten Vertretung auf direkte Vertretung sei zulässig. Die Verschreibung der Einfuhrumsatzsteuer an die Beschwerdeführerin sei mit der Judikatur des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht vereinbar.

In der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 13. Mai 2024 wurde ausgeführt, vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Ermittlungen hätten ergeben, dass die in den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen angegebene Warenempfängerin die Einfuhrumsatzsteuer weder beim Finanzamt noch beim Zollamt entrichtet habe. Ebenso wenig sei die auf dem Finanzamtskonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer vom Finanzamt als Vorsteuer anerkannt worden.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Beschwerdeführerin auf ein Gutachten eines Fachexperten für Steuer- und Wirtschaftsfragen; nach diesem sei durch die Angabe der EORI-Nummer der Warenempfängerin zum Ausdruck gebracht worden, dass die Anmeldungen in direkter Vertretung abgegeben worden seien. Es werde bestritten, dass die Waren nicht für das Unternehmen der Warenempfängerin eingeführt worden seien. Es habe sich laut Gutachten um übliche Streckengeschäfte und nicht um Scheinlieferungen gehandelt, sodass tatsächlich von einer entsprechenden Vorsteuerabzugsberechtigung auszugehen sei.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2024 gab die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme zu der Aussage des Bundesfinanzgerichtes in der mündlichen Verhandlung ab, wonach es für eine direkte Vertretung eines vom Zollamt der Warenempfängerin bewilligten Zahlungsaufschubkontos bedurft hätte, oder ein Schuldbeitritt erforderlich gewesen wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Zollamt Österreich am 1. Jänner 2021 an die Stelle der am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Zollämter.

Die ***6*** wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juli 2019 gemäß § 5 Umwandlungsgesetz in die ***7*** umgewandelt. Diese war daher Rechtsnachfolgerin der ***6***.

Mit Unternehmenskaufvertrag vom 14. Dezember 2020 wurde der Betrieb „Spedition“ zum

1. Jänner 2021 in die ***8*** übertragen, dabei wurde gemäß § 38 UGB vereinbart, dass die bis zum 1. Jänner 2021 begründeten Schulden, Verbindlichkeiten und Haftungen aller Art nicht von der ***8*** übernommen werden. Mit Beschluss vom 14. Juni 2022 wurde der Firmenwortlaut der ***7*** auf ***Bf1*** geändert.

Mit den vom angefochtenen Bescheid erfassten 76 Warenanmeldungen wurde im Zeitraum 12. September 2012 bis 21. November 2012 genießbares Sonnenblumenöl der Position 1512 1990 der Kombinierten Nomenklatur in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt. Anmelder (Feld 14) war bei allen Anmeldungen die ***6***, diese ist als indirekte Vertreterin der im Feld 8 angegebenen Warenempfängerin (Frau ***2*** ***3***) aufgetreten. Keine der Anmeldungen enthielt einen Hinweis auf eine der Beschwerdeführerin erteilte Vollmacht. In allen Zollanmeldungen wurde erklärt, von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG Gebrauch machen zu wollen.

Das genießbare Sonnenblumenöl, das laut den vorgelegten Warenverkehrsbescheinigungen EUR 1 den Ursprung in Serbien hatte, wurde von einem serbischen Unternehmen an ein Unternehmen mit Sitz in Zypern verkauft. Den Warenabfertigungen lagen Rechnungen des zypriotischen Unternehmens an Frau ***3*** zugrunde. Nach den Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr in Österreich wurde die Ware ohne Umladung in die Slowakei verbracht. In den Frachtbriefen, die die Ware von Serbien nach Österreich begleiteten, war das serbische Unternehmen als Versender, das zypriotische Unternehmen als Empfänger und als Auslieferungsort ein in der Slowakei liegender Ort angegeben; auf diesen Frachtbriefen hat die Beschwerdeführerin den Empfang der Waren bestätigt. Nach den Zollabfertigungen wurden weitere Frachtbriefe ausgestellt. In diesen ist Frau ***3*** im jeweiligen Feld 1 als Absenderin ausgewiesen, als Empfänger ist ein Unternehmen in der Slowakei angegeben und als Auslieferungsort der Ort, der bereits in den vom serbischen Versender ausgestellten Frachtbriefen angegeben war. Im jeweiligen Feld 22 (Unterschrift und Stempel des Absenders) ist ein Stempelabdruck mit den Daten der Beschwerdeführerin angebracht.

Frau ***3*** hat die anlässlich der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen des Sonnenblumenöls in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr entstandene Einfuhrumsatzsteuer weder auf das beim Finanzamt geführte Abgabenkonto einbezahlt, noch bestand bei Frau ***3*** eine Berechtigung, die geschuldete und auf dem Finanzamtskonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Auch nach (rechtskräftiger) Vorschreibung der Abgabenschuld durch das Zollamt mit Bescheid vom 7. September 2015 ist diese von Frau ***3*** nicht entrichtet worden.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen

Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der vom Bundesfinanzgericht als erwiesen erachtete Sachverhalt stand zum einen aufgrund der vorgelegten Unterlagen unstrittig fest. Die anlässlich der Einfuhrabfertigung gemachten Erklärungen ergaben sich aus den unzweifelhaften Angaben in den Warenanmeldungen, die Verrechnungs- und Liefermodalitäten aus den vorgelegten Dokumenten (Rechnungen, Frachtbriefe, etc.). Dies deckt sich mit den Vorbringen der Beschwerdeführerin und wurde von dieser in der mündlichen Verhandlung bestätigt. Zum anderen ist in keiner der Warenanmeldungen von der Beschwerdeführerin im Feld 44 der Dokumenten-Code für das Vorliegen einer Vollmacht („2VMT“) angegeben worden; die Beschwerdeführerin hat somit in den Warenanmeldungen erklärt, dass keine Vollmacht von der in den Warenanmeldungen angegebenen Warenempfängerin (Frau ***3***) vorliegt. Dass Frau ***3*** die Einfuhrumsatzsteuer beim Finanzamt weder einbezahlt hat, noch diese als Vorsteuer anzurechnen war, ergab sich aus dem Bericht des Finanzamtes vom 21. Mai 2014 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei Frau ***3*** und aus dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 und aus den vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfragen. Ebenso stand aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage fest, dass Frau ***3*** die ihr mit Bescheid des Zollamtes vom 7. September 2015 vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer nicht entrichtet hat. Diese Ermittlungsergebnisse wurden der Beschwerdeführerin in der Ladung zur mündlichen Verhandlung und in der mündlichen Verhandlung vorgehalten. Die Beschwerdeführerin hat diesbezüglich nichts Gegenteiliges vorgebracht. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin stellt die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Finanzamtskonto der Warenempfängerin noch keine Anerkennung der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer dar.

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Zollschuldner ist gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Die Vertretung kann gemäß Art. 5 Abs. 2 ZK direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt, oder indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt, sein.

Gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK ist der Abgabebetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Der mitgeteilte Abgabebetrag ist gemäß Art. 222 Abs. 1 Buchstabe a ZK vom Zollschuldner innerhalb der festgesetzten Frist zu entrichten, wenn keine Zahlungserleichterung eingeräumt worden ist.

Art. 8 Abs. 1 ZK lautet:

„Eine begünstigende Entscheidung wird zurückgenommen, wenn sie aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen ergangen ist und

- dem Antragsteller die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachen bekannt war oder vernünftigerweise hätte bekannt sein müssen und

- sie aufgrund der richtigen und vollständigen Tatsachen nicht hätte ergehen dürfen.“

Gemäß § 19 Abs. 5 UStG gilt für die Einfuhrumsatzsteuer § 26 Abs. 1 UStG.

Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten gemäß § 26 Abs. 1 UStG für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Gemäß § 26 Abs. 3

Z 1 UStG sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig. Abweichend davon sind gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 ZK entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,

- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und

- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.

Gemäß § 26 Abs. 5 UStG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung gilt in den Fällen des Abs. 3 Z 2 Folgendes:

„a) Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonats, der dem Tage der Verbuchung auf dem Abgabenkonto folgt, frühestens am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuer entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig.

b) Die Gebarung der Einfuhrumsatzsteuer ist mit jener der Umsatzsteuer in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

c) Einfuhrumsatzsteuerschulden, die in einem Kalendermonat entstanden sind, gelten für die Einhebung und zwangsweise Einbringung als eine Abgabe.

d) Wurde eine unrichtige Zollanmeldung eingereicht, so gilt ein sich daraus ergebender Fehlbetrag an Einfuhrumsatzsteuer als nicht entrichtete Abgabe im Sinne des Finanzstrafgesetzes.

e) Im Falle der indirekten Vertretung ist der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Abs. 3 Z 2 vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.“

Betreffend Spruchpunkt I des angefochtenen Bescheides hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 5. September 2019, Ra 2018/16/0118, in einem vergleichbaren Fall ausgeführt:

„26 Die Zuständigkeit zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer obliegt gemäß § 26 Abs. 1 UStG grundsätzlich den Zollämtern. Die Zuständigkeit der Finanzämter zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer wird gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - durch (bloße) Erklärung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer in der Zollerklärung begründet (vgl. auch Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz⁵, § 26 Tz 6/1). Eines besonderen Antrages bedarf es dazu nicht. Eine begünstigende Entscheidung oder ein Bescheid darüber ist für den Eintritt der Rechtswirkungen dieser Erklärung nicht erforderlich und gesetzlich nicht vorgesehen.

27 Die in § 26 Abs. 5 lit. a UStG normierte Fälligkeit einer solchen Einfuhrumsatzsteuer tritt ohne Entscheidung (Bescheid) der Abgabenbehörde ein.

28 Die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung des Eingangsabgabenbetrages gilt lediglich kraft der Fiktion des § 74 Abs. 1 ZollR-DG als Abgabenbescheid. Eine in dem die Mitteilung über die buchmäßige Erfassung enthaltenden Schriftstück getroffene allfällige, darüber hinaus gehende Aussage über die von der Regelung des Art. 222 ZK abweichend gemäß § 26 Abs. 5 lit. a UStG gesetzlich eintretende Fälligkeit der Abgabenschuld erlangt keine normative Qualität.

29 Solcherart sind die bei den Mitteilungen nach Art. 221 ZK des Zollamtes enthaltenen Erläuterungen "5EV ... EUSt-Anwendung von § 26 Abs. 3 Z 2 UStG" und die Hinweise auf den Regelungsinhalt des § 26 Abs. 5 UStG kein normativer Bestandteil eines Bescheidspruches und stellen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine begünstigenden Entscheidungen im Sinn des Art. 8 ZK dar."

Da den in den Mitteilungen des Abgabenbetrages enthaltenen Erläuterungen "5EV ... EUSt-Anwendung von § 26 Abs. 3 Z 2 UStG" kein normativer Gehalt zukommt, entbehrt Spruchpunkt I des bekämpften Bescheides über die Rücknahme begünstigender Entscheidungen jeglicher Rechtsgrundlage. Der Spruchpunkt I des bekämpften Bescheides war daher aufzuheben (VwGH 5.9.2019, Ra 2018/16/0118).

Die zu den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen ergangenen Mitteilungen nach Art. 221 ZK enthielten zwar (als Abgabenart „5EV“) die Höhe des buchmäßig festgesetzten Einfuhrumsatzsteuerbetrages, jedoch keine die Einfuhrumsatzsteuer betreffende Festsetzung einer Zahlungsfrist nach Art. 222 ZK, weil das Zollamt anlässlich der Einfuhrabfertigungen davon ausgegangen ist, dass Fälle des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG vorliegen, weshalb es die nicht normativen Hinweise auf die gesetzliche Frist des § 26 Abs. 5 lit. a UStG in die Schriftstücke über die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung aufgenommen hat (VwGH 11.1.2021, Ra 2020/16/0140).

Mit Spruchpunkt II des bekämpften Bescheides erfolgte nun die Festsetzung der Zahlungsfrist. Spruchpunkt II bildet einen Teil des Spruches der ausdrücklich als Bescheid bezeichneten Erledigung des Zollamtes. Die Pflichten begründende normative, rechtsgestaltende Kraft dieses Spruchteils liegt in der Setzung einer Zahlungsfrist gemäß Art. 222 ZK. Eine solche

bescheidmäßige Festsetzung der Zahlungsfrist ist mit Beschwerde bekämpfbar (VwGH 11.1.2021, Ra 2020/16/0140).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war die Frage strittig, ob die Beschwerdeführerin Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und somit, ob die Festsetzung der Zahlungsfrist der Beschwerdeführerin gegenüber zu Recht erfolgt ist.

Wie bereits festgehalten ist gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Die Beschwerdeführerin war in allen verfahrensgegenständlichen Fällen Anmelder, sie hat die in den Warenanmeldungen angegebene Warenempfängerin indirekt vertreten. Die Beschwerdeführerin und Frau ***3*** sind somit in allen verfahrensgegenständlichen Fällen Zollschuldner.

§ 26 Abs. 1 UStG bestimmt für die Einfuhrumsatzsteuer die sinngemäße Anwendung der Rechtsvorschriften für Zölle, sofern im Umsatzsteuergesetz nichts anderes geregelt ist. Zur Bestimmung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer enthält das Umsatzsteuergesetz keine eigenständige Regelung, es verweist in § 19 Abs. 5 UStG in Verbindung mit § 26 UStG insoweit auf das Zollrecht. Gemäß § 19 Abs. 5 UStG in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG in Verbindung mit Art. 201 ZK ist der Anmelder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010). Die Beschwerdeführerin ist (neben Frau ***3***) auch Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer (Gesamtschuldverhältnis).

Strittig war in weiterer Folge, ob die Voraussetzungen für eine Entbindung der Beschwerdeführerin von der Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG gegeben waren.

Zu der zuletzt genannten Bestimmung hat der Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall in dem bereits genannten Erkenntnis vom 19. September 2023, Ra 2022/16/0010, ausgeführt (auszugsweise):

„13 Nach der durch BGBl. I Nr. 134/2003 in Abs. 5 angefügten lit. e des § 26 UStG ist im Fall der indirekten Vertretung der Anmelder (idR der Spediteur) dann nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn ihm ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG vorliegt. Die Materialien (325 BlgNR. 22 GP) begründen dies damit, dass im Fall des Abs. 3 Z 2 die gesamte Gebarung auf das Finanzamtskonto übergeht, sodass der Anmelder keine Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer mehr hat. Die Schuldnerschaft des Anmelders wird daher gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG ausgeschlossen, sofern er nicht schuldhaft bei der unrichtigen Anmeldung mitgewirkt hat (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 26 Tz 13).

(...)

17 Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat mit Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, zunächst auf seine Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Mehrwertsteuer, die

auf die Einfuhr von Gegenständen zu erheben ist, nicht zu den Einfuhrabgaben gehört (Rn. 49). Der EuGH legte in diesem Urteil Art. 77 Abs. 3 UZK (vormals: Art. 201 Abs. 3 ZK) dahingehend aus, dass der indirekte Zollvertreter allein nach dieser Bestimmung nur die für die von ihm angemeldeten Waren geschuldeten Zölle und nicht auch die Einfuhrmehrwertsteuer für diese Waren schuldet. In Anbetracht des den Mitgliedstaaten durch Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens steht es ihnen zwar frei, zur Durchführung dieses Artikels vorzusehen, dass auch die Zollschuldner die Einfuhrmehrwertsteuer schulden und dass insbesondere der indirekte Zollvertreter mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieser Steuer haftet (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 57). Hiezu ist es unerlässlich, dass die Rechtslage, die sich aus den nationalen Maßnahmen zur Umsetzung einer Richtlinie ergibt, ausreichend bestimmt und klar ist, um es den betroffenen Einzelnen zu ermöglichen, Kenntnis vom Umfang ihrer Rechte und Pflichten zu erlangen (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 60, mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 14.2.2012, Flachglas Torgau, C-204/09, Rn. 60).

18 Außerdem gebietet es der Grundsatz der Rechtssicherheit u.a., dass Rechtsvorschriften - vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können - klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar sein müssen (EuGH 12.5.2022, U.I. Srl., C-714/20, Rn. 61, mit Hinweis auf Urteile des EuGH vom 30.4.2019, Italien/Rat [Fangquoten für Schwertfisch im Mittelmeer], C-611/17, Rn. 111, und vom 26.3.2020, Hungeod u. a., C-496/18 und C-497/18, Rn. 93 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Unter diesen Umständen ist es Sache der Mitgliedstaaten, zur Umsetzung von Art. 201 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit die Person oder die Personen, die die Einfuhrmehrwertsteuer zu entrichten haben, durch hinreichend klare und genaue nationale Rechtsvorschriften zu bestimmen oder anzuerkennen. Daraus folgt, dass eine etwaige Haftung des indirekten Zollvertreters für die Zahlung der von einem Mitgliedstaat vorgesehenen Einfuhrmehrwertsteuer gesamtschuldnerisch mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, ausdrücklich und eindeutig durch solche nationalen Bestimmungen vorgeschrieben werden muss (EuGH 12.5.2022, C-714/20, Rn. 62 und 63).

19 Daraus folgt zunächst, dass die Beurteilung, ob in der Zollvollmacht vom (...) auch ein die Schuldnerschaft der Mitbeteiligten für die Einfuhrumsatzsteuer ausschließender Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG enthalten war, anhand der Auslegung dieser nationalen Bestimmung erfolgt.

20 Die Option des § 26 Abs. 3 UStG ist durch eine Erklärung in der Zollanmeldung auszuüben. Dabei genügt der Hinweis, dass der Unternehmer von dieser Regelung Gebrauch machen will (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 26 Rz 14). § 26 Abs. 5 lit. e UStG enthält abgesehen von dem Erfordernis der Schriftlichkeit keine weiteren, insbesondere keine inhaltlichen Anforderungen an die Ausgestaltung eines Auftrages zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG.

21 Aus der zitierten Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, dass § 26 Abs. 5 lit. e UStG die Voraussetzungen des Ausschlusses der Schuldnerschaft des indirekten Vertreters eindeutig festlegen muss, damit für den indirekten Vertreter vorhersehbar ist, ob er Schuldner der

Einfuhrumsatzsteuer wird oder nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es Fälle geben kann, in denen die Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG - insbesondere im Hinblick auf den in den Materialien zu dieser Bestimmung angesprochenen Verlust des Anmelders über die Kontrollmöglichkeit über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer - gerade nicht intendiert ist. Ob ein Auftrag mit diesem Mindestinhalt einer Zollvollmacht oder einer anderen Vereinbarung zu entnehmen ist, ist durch Auslegung der schriftlichen Vereinbarung im Einzelfall zu ermitteln.

22 Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Die Angaben der Parteien über ihre Absicht im Rahmen des Vertragsabschlusses zählen zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens, welche gemäß § 167 Abs. 2 BAO bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2016/15/0014, VwGH 2.9.2009, 2005/15/0035).“

Ein gesondertes Dokument mit einem schriftlichen Auftrag im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e UStG lag für die verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen nicht vor; die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestätigten in der mündlichen Verhandlung, dass neben den (behaupteten) aktenkundigen Zollvollmachten keine weiteren Vollmachten oder Aufträge vorlagen. Nach den Beschwerdevorbringen soll die Beschwerdeführerin von Frau ***3*** mit Zollvollmacht bevollmächtigt gewesen sein, Zollanmeldungen in direkter Vertretung abzugeben. Ebenso sei von vornherein vereinbart gewesen, dass die Beschwerdeführerin nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer werden solle.

Im verfahrensgegenständlichen Verfahren und auch im Verfahren der Frau ***3*** sind nur die Zollvollmachten vom 6. Dezember 2013 (diese wurde am 9. Dezember 2013 widerrufen) und vom 9. Dezember 2013 (diese wurde laut Aussage von Frau ***3*** „Anfang 2014“ widerrufen) vorgelegt worden, eine vor der Durchführung der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen ausgestellte Vollmacht befindet sich weder in den Akten, noch wurde eine solche vorgelegt. Die Beschwerdeführerin selbst hat vorgebracht, eine solche sei bereits vor Beginn der Abfertigungen in Verstoß geraten. Damit hat die Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, dass zum Zeitpunkt der Abfertigungen eine schriftliche Ausfertigung der Zollvollmacht nicht vorgelegen ist. Dies wurde von der Beschwerdeführerin auch in den jeweiligen Warenanmeldungen durch die Nichtangabe des bei Vorliegen einer Vollmacht anzugebenden Dokumenten-Codes („2VMT“) klar und deutlich zum Ausdruck gebracht. Mangels Vorliegens einer schriftlichen Zollvollmacht für die verfahrensgegenständlichen Fälle war auch das Vorliegen eines angeblich in der Zollvollmacht enthaltenen (schriftlichen) Auftrages im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e UStG ausgeschlossen. Frau ***3*** hat im Zuge einer Vernehmung am 8. April 2015 zwar angegeben, bereits im Jahr 2012 eine Vollmacht unterschrieben zu haben, konnte eine solche aber nicht vorlegen; vielmehr gab sie an, von einer solchen keine Kopie zu haben und sich an den Inhalt der Vollmacht nicht erinnern zu können.

Zu dem Vorbringen, bei den Codierungen handle es sich um ein rein formelles Erfordernis, erlaubt sich das Bundesfinanzgericht festzuhalten:

Wird – wie verfahrensgegenständlich – die Zollanmeldung auf der Grundlage von Informatikverfahren abgegeben, so werden gemäß Art. 222 Abs. 1 ZK-DVO die in Anhang 37 vorgesehenen Angaben der schriftlichen Zollanmeldung dadurch ersetzt, dass der dazu bezeichneten Zollstelle die für schriftliche Zollanmeldungen vorgeschriebenen Angaben in Form von Codes oder in jeder anderen von den zuständigen Zollbehörden festgelegten Form zum Zweck der datentechnischen Verarbeitung übermittelt werden. Nach Anhang 37 ZK-DVO (Titel II, Buchstabe B) sind im Feld Nr. 44 der Anmeldung unter Verwendung der vorgesehenen Codes die vorgelegten Unterlagen anzugeben. Eine fehlende Codierung für eine etwaige Vollmacht hindert zwar nicht die Annahme der Zollanmeldung durch die Zollbehörde, jedoch lässt sich aus einer fehlenden Codierung der Schluss ziehen, dass eine Vollmacht anlässlich der Abfertigungen nicht vorgelegt worden ist; dies wäre in den verfahrensgegenständlichen Fällen auch nicht möglich gewesen, da eine solche – wie bereits ausgeführt – nach den Angaben der Beschwerdeführerin in Verstoß geraten ist. Warum bei einer Dokumentenkontrolle das Fehlen einer nicht angegebenen Vollmacht durch die Zollbehörde zu vermerken gewesen sei, erschließt sich für das Bundesfinanzgericht nicht. Denn Sinn und Zweck einer Dokumentenkontrolle ist die Prüfung der angegebenen Dokumente, naturgemäß werden (nur) die Dokumente kontrolliert, die vorgelegt und entsprechend codiert sind. Wäre eine Vollmacht anlässlich der Abfertigungen vorgelegen, dann wäre der Zollbehörde die Diskrepanz zwischen der angegebenen Vertreterindikation (indirekte Vertretung) und der angeblichen Vollmacht (direkte Vertretung) aufgefallen und hätte dies die Zollbehörde vermerkt. Somit lässt sich aus einem fehlenden Vermerk vielmehr der Schluss ableiten, dass eine Vollmacht anlässlich der Abfertigungen nicht vorgelegen ist.

Da für die verfahrensgegenständlichen Fälle ein schriftlicher Auftrag der Frau ***3*** zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht vorgelegen ist, war die Beschwerdeführerin von der Steuerschuld nicht entbunden.

Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, Frau ***3*** habe – so wie in den Parallelfällen oder auch von zahlreichen anderen Kunden – eine „Standardvollmacht“ unterfertigt und der Beschwerdeführerin übergeben gehabt, vermochte nicht zum Erfolg der Beschwerde führen. Selbst wenn die Vorbringen der Beschwerdeführerin als erwiesen erachtet worden wären und bei den verfahrensgegenständlichen Warenabfertigungen eine mit den (wortgleichen) Zollvollmachten vom 6. Dezember 2013 und 9. Dezember 2013 vergleichbare „Standardvollmacht“ vorgelegen wäre, hätte es sich bei einer solchen nicht um einen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG gehandelt.

Einleitend ist festzuhalten, dass Frau ***3*** mit den Zollvollmachten vom Dezember 2013 die Beschwerdeführerin bevollmächtigte, in ihrem Namen und für ihre Rechnung für sie eingehende Importsendungen zollamtlich abzufertigen, Zollanmeldungen und

Zollwerterklärungen abzugeben, Zollanträge zu stellen, rechtsgültig zu unterzeichnen und alle mit der Zollabwicklung zusammenhängende Handlungen vorzunehmen. Darüber hinaus erklärte Frau ***3*** (auszugsweise):

„- (...)“

- *Ich bin/Wir sind zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.*

- (...)“

- *Mit Ausfüllung und Unterfertigung dieser Vollmacht beauftragen wir die ***6***, in meinem/unserem Namen als direkter Stellvertreter die Zollabfertigung durchzuführen.“*

Aufgrund des Wortlautes der Zollvollmacht und der genannten Erklärung stand fest, dass die Beschwerdeführerin als direkte Stellvertreterin bevollmächtigt worden ist. Die Konstellation der Zollanmeldungen durch die Beschwerdeführerin als indirekte Stellvertreterin und die damit verbundene Konsequenz, dass die Beschwerdeführerin als Anmelderin der Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG wurde, ist den Zollvollmachten vom Dezember 2013 nicht zu entnehmen. Bei der direkten Vertretung mussten Frau ***3*** und die Beschwerdeführerin nicht davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer werden würde, weshalb diesem eindeutigen Wortlaut die behauptete Absicht der Frau ***3*** und der Beschwerdeführerin, damit auch die Konstellation des Auftrages zur Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG im Fall der Anmeldung in indirekter Stellvertretung regeln zu wollen, gerade nicht entnommen werden kann (VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010).

Mit den Verweisen der Beschwerdeführerin auf das Vorliegen einer etwaigen, mit den vom 6. und 9. Dezember 2013 vergleichbaren Vollmacht war daher für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen, denn diese hatten nicht den Fall der hier vorliegenden indirekten Vertretung zum Gegenstand.

Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin mit den beiden genannten Zollvollmachten bevollmächtigt; die damit verliehene Macht zum Handeln (rechtliches Können) vermag jedoch die in § 26 Abs. 5 lit. e UStG normierte Verpflichtung zum Tätigwerden (rechtliches Müssen) nicht begründen. Auch die vorstehend genannte, in den Zollvollmachten angegebene Erklärung („...beauftragen wir die ***6***, in meinem/unserem Namen als direkter Stellvertreter die Zollabfertigung durchzuführen.“) stellt keinen Auftrag dar; denn ein Auftrag kann nur durch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft begründet werden. Der Umstand, dass die beiden Zollvollmachten nur von Frau ***3*** unterschrieben sind und diese die beiden Zollvollmachten (einseitig) widerrufen hat, spricht gegen das Vorliegen eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes und somit auch gegen das Vorliegen eines Auftrages. Dies spricht für eine einseitige Willenserklärung der Frau ***3*** und somit für eine Vollmacht (wie auch im Wortlaut der Zollvollmachten zum Ausdruck gebracht).

Selbst wenn ein Auftrag zur direkten Vertretung vorgelegen wäre, hätte dieser nichts über einen solchen für die Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG ausgesagt. Die ebenfalls in den Zollvollmachten enthaltene Erklärung betreffend Vorsteuerabzug stellt lediglich eine Wissenerklärung dar, die ein zweiseitiges Rechtsgeschäft (wie den Auftrag) nicht zur Folge haben mag. Aus den Zollvollmachten ließen sich Anknüpfungspunkte für das Vorliegen eines schriftlichen Auftrages im Sinne des § 25 Abs. 5 lit. e UStG nicht entnehmen. Ohne Anknüpfungspunkt im Wortlaut mag dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages nach § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht entsprochen werden. Denn die Annahme eines Auftrages ohne Anknüpfungspunkte im Wortlaut wäre dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages der Anwendungsbereich entzogen. Dies würde aber dem vom Gerichtshof der Europäischen Union in dem Urteil vom 12. Mai 2022, C-714/20, hervorgehobenen Grundsatz der Rechtssicherheit in Form von klaren, bestimmten und in ihren Auswirkungen vorhersehbaren Rechtsvorschriften zuwiderlaufen (VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010).

Da ein schriftlicher Auftrag im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht vorgelegen ist, bedurfte es keiner Erwägungen betreffend die Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin.

Da die Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht vorgelegen sind, war die Beschwerdeführerin Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Für die Einhebung der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer war das Zollamt zuständig, denn der indirekte Vertreter kann, selbst wenn er Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht Gebrauch machen, weil er die Gegenstände nicht für sein Unternehmen einführt (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁵, § 26 Tz 13).

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Im verfahrensgegenständlichen Fall waren Frau ***3*** und die Beschwerdeführerin Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Das Wesen der Gesamtschuld besteht darin, dass die Zollbehörden die Abgaben zwar nur einmal fordern können, dass aber jeder Schuldner die gesamte Leistung zu bewirken verpflichtet ist (*Witte in Witte*, Zollkodex⁶, Art. 213 Rz. 3). Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten (*Witte in Witte*, Zollkodex⁶, Art. 213 Rz. 4).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Das Zollrecht setzt hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei"

und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082).

Im Rahmen des Auswahlermessens war zu berücksichtigen, dass Frau ***3*** die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer bis dato weder beim Finanzamt (auch nach erfolgter Betriebsprüfung), noch nach Vorschreibung durch das Zollamt mit Bescheid vom 7. September 2015 entrichtet hat. Ebenso wenig erfolgte eine unbare Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer, da diese vom Finanzamt nicht als Vorsteuer anerkannt worden ist.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen war daher die Beschwerdeführerin in Anspruch zu nehmen. Dabei war auch zu berücksichtigen, dass sich die Beschwerdeführerin durch ihre eigene Erklärung in den Anmeldungen, nämlich Frau ***3*** indirekt zu vertreten, selbst in die Position des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer gebracht hat. Die belangte Behörde hat daher zu Recht (auch) die Beschwerdeführerin als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen.

Die mit Spruchpunkt II des angefochtenen Bescheides vorgenommene Festsetzung der Zahlungsfrist erfolgte daher zu Recht.

Zu dem Vorbringen, lediglich durch ein Versehen sei es zu einer falsch gewählten Vertreterindikation gekommen, ist vorerst festzuhalten, dass es von einem berufsmäßigen Vertreter, zu dessen (Haupt)Aufgaben auch die Durchführung von Zollabfertigungen gehört, zu erwarten ist, bei der Abgabe von Zollanmeldungen gewissenhaft zu arbeiten und die einschlägigen Bestimmungen zu beachten und es die gebotene Sorgfalt vermissen lässt, wenn in einer Vielzahl von Fällen die erklärte Vertreterindikation vom Inhalt der angeblich vorliegenden Vollmacht abweicht.

Betreffend die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 15. Juli 2024 bedurfte es keiner Erwägungen. Denn in den vorliegenden Fällen hat die Beschwerdeführerin – wie bereits mehrfach ausgeführt – die in den Warenanmeldungen angegebene Warenempfängerin indirekt vertreten. Ausführungen betreffend eine etwaige direkte Vertretung erübrigten sich somit.

Die EORI-Nummer dient der Registrierung und Identifizierung der Wirtschaftsbeteiligten, die Angabe einer solchen trifft keine Aussage über das Vertretungsverhältnis.

Gemäß Art. 78 Abs. 1 ZK können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

Die Beschwerdeführerin hat durch entsprechende Codierung in den Anmeldungen erklärt, Frau ***3*** indirekt zu vertreten; in allen Anmeldungen wurde im jeweiligen Feld 14 der Code „5“ *„Vertreter (indirekte Vertretung im Sinne von Artikel 5 Absatz 2 zweiter Gedankenstrich des Zollkodex) des Empfängers“* angegeben. Es wurde somit ausdrücklich die Erklärung abgegeben, Frau ***3*** indirekt zu vertreten.

Zu dem Vorbringen, die Codierung für die indirekte Vertretung sei irrtümlich erfolgt und die Beschwerdeführerin habe über eine Vollmacht zur direkten Vertretung verfügt, und daher sei dem Antrag auf Änderung der Vertreterindikation stattzugeben gewesen, ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in einem vergleichbaren Fall mit Erkenntnis vom 11. Jänner 2021 (Ra 2020/16/0144) zu der von der Beschwerdeführerin genannten Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union Folgendes ausgeführt hat:

„34. Der EuGH hat in dem von der Revisionswerberin für sich in Anspruch genommenen Urteil (EuGH 16.7.2020, C-97/19, Pfeifer & Langen GmbH & Co KG) zu Recht erkannt:

„Art. 78 Abs. 3 [des Zollkodex] ist dahin auszulegen, dass die Zollbehörden einem Antrag auf Überprüfung einer Zollanmeldung stattgeben können, der darauf abzielt, dass das Bestehen eines indirekten Vertretungsverhältnisses zwischen einem Bevollmächtigten, der, obwohl er über eine Vollmacht des Inhabers der Einfuhrlizenz verfügte, irrtümlich angegeben hat, ausschließlich in eigenem Namen und für eigene Rechnung zu handeln, und dem Vollmachtgeber, für dessen Rechnung die Anmeldung abgegeben wurde, kenntlich gemacht wird.“

35 Diesem Urteil lag der Sachverhalt zu Grunde, dass die Anmelderin keine Vertretung in der Anmeldung angeführt hatte, allerdings über eine Vollmacht ihrer Tochtergesellschaft, der Käuferin der Waren, verfügt hatte und diese Vollmacht der Zollanmeldung angeschlossen hatte (Rz 16 und Rz 26 des Urteils). Die für die Einfuhr der dort in Rede stehenden Waren erforderliche Einfuhrlizenz war auf die Käuferin der Waren ausgestellt worden, nicht auf die Anmelderin. Die begehrte Berichtigung sollte die Anmelderin deshalb als indirekten Vertreter ausweisen, sohin von „Handeln auf eigene Rechnung“ auf „Handeln auf fremde Rechnung“ erfolgen. Der EuGH hob hervor, dass ein Widerspruch zwischen den vorgelegten Unterlagen (Vollmacht) und den Angaben in der Anmeldung (keine Vertretung) bestand, welche nach Art. 78 Abs. 3 ZK zu einer Berichtigung führen kann (Rz 47 des Urteils). Der EuGH sah das Erfordernis der Offenlegung der Vertretung (Art. 5 Abs. 4 ZK) als erfüllt an (Rz 57 des Urteils), aus der Sicht der Zollschuld komme mit der Berichtigung ein weiterer Zollschuldner als Gesamtschuldner hinzu (Rz 50 des Urteils) und vor diesem Hintergrund sah der EuGH die begehrte Berichtigung als zulässig an.

36 Die Revisionswerberin beruft sich auch auf die Ausführungen des Generalanwalts,

vernachlässigt dabei aber, dass dessen Aussagen unter der Einschränkung „unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens“ getroffen wurden (Rz 73 der Schlussanträge).

37. Jedenfalls hat der EuGH zusätzlich ausdrücklich angeführt, Art. 78 ZK könne nicht dahin ausgelegt werden, dass damit über Art. 5 Abs. 4 ZK und insbesondere über das darin vorgesehene Gebot der ausdrücklichen Offenlegung der Vertretungsmacht hinweggegangen würde (Rz 56 des Urteils).“

In den vorliegenden Fällen bestand kein Widerspruch zwischen den Angaben in den Zollanmeldungen und den vorgelegten Unterlagen; eine Vollmacht wurde anlässlich der Abfertigungen nicht vorgelegt. Damit war in den verfahrensgegenständlichen Fällen eine Berichtigung der Anmeldungen ausgeschlossen, ansonsten über die vom Gerichtshof der Europäischen Union aufgezeigte Grenze, dass über Art. 5 Abs. 4 ZK nicht hinweggegangen werden darf, hinweggegangen werden würde (VwGH 11.1.2021, Ra 2020/16/0144).

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage. Die Steuer ermäßigt sich gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a erster Teilstich UStG auf 10% für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43a aufgezählten Gegenstände. In Z 22 lit. d der Anlage sind genießbare pflanzliche Öle und deren Fraktionen der Unterposition 1512 1990 10 der Kombinierten Nomenklatur angeführt. Der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer war daher ein Steuersatz von 10% zugrunde zu legen. Mit dem an die Beschwerdeführerin ergangenen Bescheid vom 22. März 2016, Zahl ****5***, wurde Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 246.137,29 Euro erlassen, sodass die Beschwerdeführerin verpflichtet ist, Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 246.137,29 Euro zu entrichten.

Auch mit den Hinweisen der Beschwerdeführerin auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union war für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen. Im Gegensatz zu dem, dem Urteil vom 10. Juli 2019, C-26/18, zugrunde liegenden Fall hat sich in den verfahrensgegenständlichen Fällen die Ware in Österreich im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr befunden, denn es wurde in allen Fällen eine Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr beantragt. Die Waren haben sich in Österreich im zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr befunden und Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie war daher nicht einschlägig. Es war daher nicht entscheidend, ob die Waren nach der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr in die Slowakei geliefert worden sind und dort ordnungsgemäß als innergemeinschaftliche Erwerbe angemeldet worden sind.

Nach der Rechtsprechung in der Rechtssache U. I. Srl (Urteil vom 12. Mai 2022, C-714/20) kann der indirekte Zollvertreter für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer nicht gesamtschuldnerisch mit dem Einführer haftbar gemacht werden, wenn es keine nationalen Vorschriften gibt, in denen er ausdrücklich und eindeutig als Schuldner dieser Steuer bestimmt oder anerkannt wird. In Österreich bestehen – wie vorstehend unter Hinweis auch auf die Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt – nationale Vorschriften, nach denen der indirekte Vertreter auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Denn mit dem Verweis in § 26 Abs. 1 UStG auf die zollrechtlichen Vorschriften hat der nationale Gesetzgeber von der Befugnis des Art. 201 Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht, wonach bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet wird, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt. § 26 Abs. 1 UStG ist inhaltlich hinreichend bestimmt, weil durch die Inbezugnahme der Zollvorschriften und damit auch der zollrechtlichen Vorschriften der Kreis der möglichen Steuerschuldner eindeutig festgelegt ist (vgl. BFH 21.11.2023, VII R 10/21 zur vergleichbaren deutschen Regelung).

Soweit sich die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 28. März 2024 auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Jänner 2022, RV/7200019/2021 bezieht, ist festzuhalten, dass diese Entscheidung mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 2023, Ra 2022/16/0010, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben worden ist.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise (unter anderen) abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Für die verfahrensgegenständliche Entscheidung war es unerheblich, ob die in den Warenanmeldungen angegebene Warenempfängerin die Verfügungsberechtigung über die Waren hatte und ob betreffend die Beschwerdeführerin Scheingeschäfte oder reale Warenlieferungen vorgelegen sind. Denn entscheidend war, dass die Einfuhrumsatzsteuer von der angegebenen Warenempfängerin bis dato nicht entrichtet worden ist und somit nicht erloschen war. Mangels Erheblichkeit war – wie vorstehend ausgeführt – der Beweis betreffend die ordnungsgemäße Anmeldung als innergemeinschaftliche Erwerbe in der Slowakei nicht aufzunehmen.

Der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer wurde ein Steuersatz von 10% zugrunde gelegt.

Ob eine etwaig vorgelegene Vollmacht, die nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin den selben Inhalt wie die Vollmachten vom 6. und 9. Dezember 2013 gehabt habe (Standardvollmacht) auch einen schriftlichen Auftrag im Sinne des § 26 Abs. 5 lit. e UStG enthielt, war eine Würdigung der darin enthaltenen Regelungen und nicht eine Beweisfrage. Ebenso war die Frage, ob die in den Anmeldungen angegebene Vertreterindikation zu berichtigen ist, eine Rechtsfrage. Eine Erstattung gemäß Art. 239 ZK war nicht Gegenstand des verfahrensgegenständlichen Falls, sodass die diesbezüglichen Beweisanträge unerheblich waren.

Von der Aufnahme der beantragten Beweise war daher Abstand zu nehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften und auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und auf die des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auch auf die in vergleichbaren Fällen ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 31. Juli 2024