

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 18. April 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 22. März 2016, Zahl ***1***, betreffend Erlass von Eingangsabgaben nach der am 20. Juni 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

II. 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 Bescheid des Zollamtes Wien vom 22. März 2016, Zahl ***1***, wurde dem Antrag der Beschwerdeführerin vom 24. September 2015 auf Erlass der mit den in der Anlage angeführten 76 Abgabenbescheiden (Einfuhranmeldungen) vorgeschriebenen Eingangsabgaben in der Höhe von 492.274,58 Euro teilweise stattgegeben und Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 246.137,29 Euro erlassen. Der Antrag auf nachträgliche Änderung der in den gegenständlichen 76 Anmeldungen erklärten indirekten Vertretung auf direkte Vertretung wurde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die ***5*** habe als indirekter Vertreter der Frau ***2*** mit den Einfuhranmeldungen jeweils Speiseöl zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und dabei die Anwendung des Einfuhrumsatzsteuersatzes von 20% beantragt. Die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer sei unterblieben, da von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG Gebrauch gemacht worden sei. Mit Bescheid vom 7. September 2015 seien die Entscheidungen über die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das für Frau ***2*** zuständige Finanzamt zurückgenommen worden und die ***5*** aufgefordert worden, den gemäß Art. 221 ZK bereits mitgeteilten

Betrag an Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 492.274,58 innerhalb einer Frist von 10 Tagen nach Zustellung zu entrichten. Dagegen sei Beschwerde erhoben worden. Weiters sei der Erlass gemäß Art. 236 ZK beantragt worden, insoweit der Einfuhrumsatzsteuersatz für die eingeführten Waren nicht 20% sondern 10% betrage. Dieser Antrag sei Gegenstand des vorliegenden Bescheides. Nach Aufforderung durch das Zollamt habe die ***5*** für die verfahrensgegenständlichen 76 Einfuhranmeldungen Qualitätszertifikate der Herstellerfirma in Serbien vorgelegt, nach denen das Sonnenblumenöl zum menschlichen Verzehr geeignet sei. Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG in Verbindung mit Anlage 1 zu § 10 Abs. 2 Z 22 lit. d ermäßige sich der Umsatzsteuersatz für die Einfuhr von genießbaren pflanzlichen Ölen der Unterposition 1512 1990 auf 10%.

Zu der beantragten Abänderung der erklärten Vertreterindikation sei zu sagen, dass für den Zeitraum der verfahrensgegenständlichen Einfuhranmeldungen keine Vollmacht der Frau ***2*** vorliege bzw. eine solche dem Zollamt bis dato nicht vorgelegt worden sei. Gemäß § 38 Abs. 2 letzter Satz ZollR-DG genüge für die indirekte Vertretung zur Abgabe einer Anmeldung die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch die Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere. Demzufolge sei die ***5*** zur indirekten Vertretung der Frau ***2*** befugt gewesen. Aber selbst bei Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht sei eine nachträgliche Änderung des in der Anmeldung erklärten Vertretungsverhältnisses ausgeschlossen gewesen. Ansonsten könne das Vertretungsverhältnis nachträglich jederzeit nach Belieben geändert werden und die Angabe eines Vertretungsverhältnisses in der Zollanmeldung sei sinnlos.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 18. April 2016. Die ***5***, vertreten durch die (damalige) ***Vt1***, brachte vor, „[d]er Bescheid wird nur soweit angefochten, soweit dem Antrag auf Erlass gemäß Art. 236 ZK nicht stattgegeben wird, also nur soweit angefochten, als nach wie vor € 246.137,29 statt der beantragten Eingangsabgaben in der Höhe von € 492.274,58 vorgeschrieben werden und soweit der Antrag auf nachträgliche Änderung der in den gegenständlichen 46 Anmeldungen erklärten indirekten Vertretung auf direkte Vertretung als unbegründet abgewiesen wird; soweit – insoweit antragsgemäß – € 246.137,29 erstattet werden, wird der Bescheid nicht angefochten.“ Die Beschwerdeführerin führte im Wesentlichen weiter aus, der Sachverhalt sei unrichtig und unvollständig festgestellt worden. Frau ***2*** 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 ***2*** 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 ***2*** zuzurechnen gewesen. Frau ***2*** 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 ***5****

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

*1. Dem Zollamt ist bekannt, dass die ***5*** von Frau ***2*** mit Zollvollmacht bevollmächtigt und beauftragt wurde, für ihn und auf seine Rechnung die für „ihn eingehenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen“. In dieser Vollmacht hat Frau ***2*** 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 ***2*** in Verstoß geraten ist; tatsächlich hat auch Frau ***2*** 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 ***5*** durchgeführten Zollanmeldungen lagen dann auch jeweils unbedenkliche Urkunden vor, nämlich ein Vorpapier (T1), ein CMR-Frachtbrief über die Ware, Rechnungen der Firma (...) an Frau ***2*** und Rechnungen der Frau ***2*** an (...), und haben die Angaben in all diesen Rechnungen, CMR-Frachtbriefen und T1-Dokumenten jeweils übereingestimmt.*

*3. Darüber hinaus war der Firma ***5*** bekannt, dass Frau ***2*** Unternehmer ist und hatte sie auch eine entsprechende UID-Nummer, deren Gültigkeit von ***5*** überprüft wurde.*

*Auch das Zollamt hat in allen Fällen die Vorsteuerabzugsberechtigung der Frau ***2*** bestätigt (!), in vielen Fällen explizit (vgl. ...) nach „Überprüfung des Käufers“.*

*4. Es gab daher für ***5*** keinen Grund, auch nur im Entferntesten daran zu zweifeln, dass nicht alle Voraussetzungen für die Zollanmeldung im Verfahren 4000 vorliegen oder dass Frau ***2*** 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 ***5*** 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 ***2*** beauftragten und in der Folge von ***5*** 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 ***5*** ein schriftlicher Auftrag erteilt wurde, auf dessen Basis die Zollanmeldungen durchgeführt wurden und ***5*** und ihre Mitarbeiter gutgläubig waren, haftet daher ***5*** 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 ***2*** war, wurden die Abgaben gleich an die Beschwerdeführerin vorgeschrieben.

Ob gleichzeitig die Abgaben an Frau ***2*** 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 ***2***), 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.

II. Zur Abweisung des Antrages auf Berichtigung der nachträglichen Änderung der erklärten indirekten Vertretung auf direkte Vertretung

Insoweit wird der Bescheid wegen Verfahrensfehlern und unrichtiger rechtlicher Beurteilung

angefochten:

A) Zur Nichtvorlage einer Vollmacht

1. Richtig ist, dass es der ***5*** bislang nicht gelungen ist, die (ursprüngliche) Vollmacht, die Frau Renate ***2*** der ***5*** für die Durchführung der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen ausgestellt hat, ausfindig zu machen.

2. Dem Zollamt ist aber - aus Parallelverfahren - bekannt, dass ***5*** stets dieselbe Standardvollmacht verwendet, die etwa auch den über Auftrag des Herrn (...) oder des Herrn (...) (vgl. ...) erfolgten Verzollungen von Sonnenblumenöl zugrunde liegt: Tatsächlich wurde eine - idente - Vollmacht auch von Frau Renate ***2*** vor Beginn der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen ausgestellt.

3. Diese Vollmacht sieht vor, dass Zollanmeldungen und Zollwerterklärungen durch ***5*** „in meinem/unserem Namen und für meine/unsere Rechnung" (gemeint: der Aussteller der Vollmacht, also im Namen und auf Rechnung von Frau ***2***) abgegeben werden können: Handelt ein Vertreter jedoch im Namen und auf Rechnung des Vertretenen, liegt eine direkte Vertretung vor (Artikel 5 (2), 1. Spiegelstrich ZK).

4. Selbst wenn das Zollamt - mangels Vorlage der Kopie der ursprünglichen Vollmacht sich nicht in der Lage hätte sehen können, allein aufgrund der ihr aus den Parallelverfahren und auch aus sonstigen Zollvertretungshandlungen der ***5*** bekannten Zollvollmachten diese ihrer Entscheidung zugrunde zu legen, hätte es - wie beantragt - diesbezügliche sämtliche zum Beweis der Ausstellung einer solchen Vollmacht angebotenen Beweise, insbesondere die Einvernahme des Herrn (...) durchführen müssen: Dieser hätte - wahrheitsgemäß - bestätigt, dass auch schon vor Beginn der ersten der verfahrensgegenständlichen Verzollungen eine solche schriftliche Vollmacht der Frau ***2*** an ***5*** erteilt wurde, die ***5*** zur direkten Vertretung der Frau ***2*** bevollmächtigt hat.

Hätte das Zollamt Wien, Amtsfachbereich, wozu es verpflichtet gewesen wäre, den Beweis aufgenommen, hätte es daher feststellen müssen, dass tatsächlich der ***5*** auch von Frau ***2*** eine solche Vollmacht zur direkten Vertretung, der sämtliche verfahrensgegenständliche Verzollungen erteilt hat.

In der Unterlassung dieser Beweisaufnahme liegt daher ein wesentlicher Verfahrensfehler, der sowohl in rechtlicher als auch tatsächlicher Hinsicht relevant ist: Bei Durchführung des Beweises hätte daher letztlich das Zollamt Wien davon ausgehen müssen, dass eine Vollmacht zur direkten Vertretung vorliegt.

5. Bei der gegenteiligen Argumentation übersieht das Zollamt Wien überdies, dass es nach dem Zollkodex nicht erforderlich ist, dass eine Vollmacht schriftlich erteilt wird: Vielmehr kann eine Vollmacht auch mündlich oder stillschweigend (konkludent) erfolgen (vgl. nur Reiche in Witte, Zollkodex⁵ Artikel 5 Rz 31):

5.1 In dem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Frau ***2*** den Umstand, dass sie so wie in den Parallelfällen Herrn (...) und Herr (...) - der ***5*** eine Vollmacht zur Verzollung erteilt hat, bei ihren Einvernahmen vor dem Finanzamt Wien zugegeben hat:

5.1.1 So sagte sie etwa bei ihrer Einvernahme vom 3.3.2014, dass sie

„am 24.2.2014 meine Vollmacht der Spedition ***5*** und auch allen anderen Speditionen, die involviert sind, entzogen“

hat: Ein Entzug einer Vollmacht ist aber nur möglich, wenn zuvor eine entsprechende Vollmacht erteilt worden ist.

5.1.2 Auf Seite 5 derselben Niederschrift hat sie weiters auf die konkrete Frage des Zollamtes „Haben Sie Vollmachten unterschrieben?“ geantwortet:

„Ich habe von der Spedition ***5*** Formulare bekommen, die ich bei mir zu Hause unterschrieben habe und mit Post an ***5*** geschickt habe.“

Damit hat Frau ***2*** bestätigt, dass sie tatsächlich schriftliche Vollmachten („Formulare“) an ***5*** erteilt hat; dass ***5*** stets dieselben Formulare verwendet (vgl. ...)

5.1.3 Nichts anderes ergibt sich auch aus der Einvernahme der Frau ***2*** vor dem Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde am 8.4.2015: Dabei ist es aus rechtlicher Sicht völlig irrelevant, ob sie - wie sie auf S. 5 gefragt wurde - den Unterschied zwischen direkter und indirekter Vertretung kennt. Faktum ist aber, dass sie auch bei dieser Einvernahme die Ausstellung einer schriftlichen Vollmacht zur direkten Vertretung durch ***5*** bestätigt hat: Ganz deutlich wird dies auf der Niederschrift auf S. 6, Mitte, wo sie auf die Frage, ob sie bereits 2012 eine Vollmacht unterschrieben hat, bestätigt: „Ja, ich habe sie unterschrieben, aber ich habe keine Kopie“.

5.2 Hinzu kommt noch, dass wie dem Zollamt Wien bekannt ist, Frau ***2*** für gleichartige Versendungen eine Vollmacht auch an die Spedition (...), ebenfalls als direkter Vertreter, ausgestellt hat (vgl. Niederschrift vom 8.4.2015, S. 2, Mitte): Es ist nicht plausibel, dass Frau ***2*** an die Spediteure unterschiedliche Vollmachten ausstellt.

5.3. Schließlich ergibt sich der Umstand, dass auch schon ursprünglich eine Vollmacht zur direkten Vertretung erstellt wurde, aus der (nachträglichen) Neuausstellung der Vollmacht im Dezember 2013: Denn warum sollte Frau ***2*** dieses Mal eine andere Vollmacht unterschreiben als früher, wenn dieser Vorgang dazu diene zu dokumentieren, dass der Inhalt dieser Vollmacht vom Dezember 2013 auch schon dem Inhalt der Vollmacht aus 2012, vor Beginn der Verzollungen durch die ***5***, entsprach.

B) Zulässigkeit einer nachträglichen Änderung

Ohne jegliche nähere Begründung vermeint das Zollamt Wien, dass eine nachträgliche Änderung des in der Anmeldung erklärten Vertretungsverhältnisses ausgeschlossen sei: Der einzige diesbezügliche „Begründungssatz“, dass „ansonsten (?) das Vertretungsverhältnis jederzeit nach Belieben nachträglich geändert werden könnte und die Angabe des Vertretungsverhältnisses in der Zollanmeldung keinerlei Sinn hätte“, ist eine Scheinbegründung und unrichtig:

1. Zunächst kann im Nachhinein das Vertretungsverhältnis nicht beliebig geändert werden:

1.1 Denn zum einen ist bei bestimmte Verzollungen (etwa im Verfahren 4200) eine direkte Vertretung nach der österreichischen Praxis gar nicht zulässig, sodass hier eine Änderung ausscheidet.

1.2 Zum anderen setzt natürlich auch eine nachträgliche Berichtigung eines

Vertretungsverhältnisses eine Zollanmeldung voraus, dass eine entsprechende Vollmacht wie hier zur direkten Vertretung auch tatsächlich vorliegt: Denn naturgemäß kann eine Berichtigung nur beantragt werden, wenn auch tatsächlich eine Vollmacht zu dem berichtigten Vertretungsverhältnis vorliegt.

1.3 Wie vorstehend (II/A) dargelegt, liegt aber im vorliegenden Fall eine entsprechende Vollmacht zur direkten Vertretung vor und ist daher auch eine - dieser erteilten Bevollmächtigung entsprechende - Berichtigung der Angabe des Vertretungsverhältnisses zu lässig.

2. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, worin das Problem liegen soll, dass nachträglich das Vertretungsverhältnis geändert wird:

2.1 Für die Zollanmeldung und die Zollbehörden ist ausschließlich wichtig ist, dass tatsächlich eine Vollmacht zur Abgabe der Zollanmeldung vorliegt oder ob von einem vollmachtslosen Handeln auszugehen ist: Denn in dem hier verfahrensgegenständlichen Verfahren ist sowohl eine indirekte als auch eine direkte Vertretung zulässig.

2.2 Zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung ist auch die Frage, ob neben der vertretenen Person (hier Frau ***2***) auch noch der anmeldende Zollspediteur haftet (wie bei der indirekten Vertretung) oder nicht (wie bei der direkten Vertretung), rechtlich völlig irrelevant: Denn das Zollamt hätte naturgemäß die Zollanmeldung auch dann angenommen, wenn - wahrheitsgemäß und richtig - die direkte Vertretung erklärt worden wäre!

2.3 Dass das Zollamt solche Zollanmeldungen auch bei direkter Vertretung angenommen hätte, ergibt sich zum einen aus entsprechenden der Verpflichtung des Zollamtes, weil diesem nicht die Möglichkeit obliegt, Zollanmeldungen in direkter Vertretung abzulehnen. Zum anderen zeigt sich dies daran, dass ja auftrags Frau ***2*** solche Zollanmeldungen durch die Spedition (...) in direkter Vertretung angenommen hat!

3. Im Übrigen missversteht das Zollamt Wien die Regelung des § 78 ZK: Nach Artikel 78 (1) ZK ist (u.a.) „auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vorzunehmen“, aus Artikel 78 (3) ZK folgt dann, dass dann, wenn die nachträgliche Prüfung der Anmeldung ergibt, dass bei der „Anwendung der Vorschriften des betreffenden Zollverfahrens von unrichtigen und unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen treffen, um diese bekannten neuen Umstände zu regeln“: Weder in § 78 (1) ZK noch aus in § 78 (3) ZK ist abzuleiten, dass Irrtümer oder unrichtige Annahmen über das der Zollverfahren zugrunde liegende Vertretungsverhältnis nicht von Artikel 78 ZK erfasst sind: Vielmehr wird in § 78 (3) ZK ganz generell von „unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen, von denen ausgegangen wurde“, gesprochen: Eine der Grundlagen von Zollanmeldungen und der Inanspruchnahme des Zollverfahren ist aber naturgemäß das Vertretungsverhältnis.

4. Hinzu kommt, dass - wie auch der Europäische Gerichtshof festgestellt hat - solche Berichtigungen nach Artikel 78 und in der Artikel 236 ZK auch „nach Überlassung der Ware“ möglich sind (vgl. etwa Henke in Witte, Zollkodex⁵ Artikel 58. Rz 12 mwN).

5. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte das Zollamt daher tatsächlich nach Artikel 78 ZK

die Berichtigung des Vertretungsverhältnisses auf direkte Vertretung durchführen müssen und dementsprechend die vorgeschriebenen Einfuhrabgaben zur Gänze erstatten müssen.

C) Antrag

*Es wird daher der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die mit Bescheid des Zollamtes Wien, Amtsfachbereich, vom 7.9.2015, Zahl ***3***, vorgeschriebenen Eingangsabgaben (EUST € 492.247,48) zur Gänze, somit auch hinsichtlich des noch weiteren Teilbetrages von € 246.127,29 nach Artikel 236 ZK erstattet bzw. erlassen werden.*

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 21. September 2016, Zahl ***4***, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, eine im Jahr 2012 von Frau ***2*** ausgestellte Vollmacht sei dem Zollamt nicht vorgelegt worden. Die im Dezember 2013 ausgestellten Vollmachten bezögen sich nicht auf die verfahrensgegenständlichen Einfuhranmeldungen. Mit dem Verweis auf Parallelverfahren und dort verwendeten Standardvollmachten sei der Nachweis der Vollmacht nicht erbracht worden. Betreffend die diesbezüglich beantragte Befragung einer näher genannten Person werde übersehen, dass gemäß § 38 Abs. 2 ZollR-DG der direkte Vertreter seine Vertretungsmacht durch eine schriftliche Vollmacht nachzuweisen habe. Die bloße Behauptung, eine Vollmacht sei vorgelegen, ersetze diesen Nachweis nicht. Die Aussage von Frau ***2*** betreffend die Entziehung der Vollmacht am 14. Februar 2014 betreffe nicht den verfahrensgegenständlichen Zeitraum, und mit dem Hinweis auf eine einem anderen Unternehmen erteilte Vollmacht weise das Vorliegen einer Vollmacht nicht nach. Die Angabe des Vertretungsverhältnisses in der Zollanmeldung entscheide, wer Zollschuldner werde. Eine nachträgliche Änderung des Vertretungsverhältnisses würde den Kreis der Zollschuldner ändern. Aufgrund des Zwecks, den Kreis der Zollschuldner unwiderruflich festzulegen, könne das in der Zollanmeldung gewählte Vertretungsverhältnis einer nachträglichen Änderung nicht zugänglich sein. Entscheidend sei, welches Vertretungsverhältnis in der Zollanmeldung erklärt worden sei, dass tatsächlich eine Vollmacht zur direkten Vertretung vorgelegen sei, gehe daher ins Leere. Art. 78 Abs. 3 ZK ermögliche den Zollbehörden erforderliche Maßnahmen zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln, wenn die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung ergebe, dass von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden sei. Entscheidend sei also, welche Vertreterindikation im Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung erklärt werde. Die Zollbehörde könne nachträglich gewonnenes Wissen verwerten, jedoch könne das Unterlassen einer Willenserklärung des Anmelders nicht ersetzt werden. Dass nur die direkte Vertretung rechtlich zulässig gewesen sei, entspreche nicht den Tatsachen. Für die indirekte Vertretung genüge die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere. „Die Berechtigung, eine Zollanmeldung als direkter Vertreter

abzugeben,“ ersetze entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin „nicht die Abgabe des direkten Vertretungsverhältnisses in der Zollanmeldung.“

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 25. Oktober 2016. Die darin gemachten Vorbringen decken sich – soweit nachfolgend nicht anders ausgeführt – mit denen in der Beschwerdeschrift. Ergänzend wurde vorgebracht:

„1.2 Soweit in dem Zusammenhang das Zollamt Wien in der Beschwerdeentscheidung unter Verweis auf § 38 (2) ZollR-DG vermeint, die Bevollmächtigung zur direkten Vertretung könne nur schriftlich nachgewiesen werden, ist festzuhalten, dass ein solches Verständnis der Regelung des § 38 (2) ZollR-DG klar dem Zollkodex in der bis 30.4.2016 geltenden Fassung widerspricht: Denn nach Artikel 5 (2) ZK konnten (nicht mussten!) zwar die Zollbehörden einen „Nachweis der Vertretungsmacht verlangen: Da allerdings für die Vollmacht nach dem Zollkodex, auch für die Vollmacht zur direkten Vertretung, keine Formpflicht besteht (vgl. nur Reiche in Witte, Zollkodex⁵ Art 5 Rz 31), eine Vollmacht daher auch schlüssig oder stillschweigend erteilt werden kann (vgl. nur BFH ZfZ 2003, 419; Reiche in Witte, Zollkodex⁵ Art 5 Rz 31 mwN), kann der Nachweis der Bevollmächtigung daher auf jede Weise, daher auch durch Zeugeneinvernahme, erbracht werden (vgl. nur Reiche in Witte, Zollkodex⁵ Art 5 Rz 38): Auch der Vollmachtsnachweis ist daher nicht formgebunden (FG Hamburg, 14.3.2003, IV 432/02; BFH ZfZ 2003, 419; Reiche in Witte, Zollkodex⁵ Art 5 Rz 38 mwN). Die Vorschrift in § 38 (2) ZollR-DG ist daher wegen Verstoßes gegen die im Zollkodex vorgesehene Formfreiheit europarechtswidrig; sollte das BFG insoweit Zweifel an der Europarechtswidrigkeit haben, wäre ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen.

*Die Nichtaufnahme der insoweit zum Nachweis der erteilten Bevollmächtigung aufgenommenen Beweise, insbesondere der Einvernahme des Herrn (...), wird daher ausdrücklich auch als Verfahrensmangel gerügt und neuerlich die Aufnahme sämtlicher in der Beschwerde angebotenen Beweise, einschließlich der Einvernahme des Zeugen (...), beantragt. 1.3 Hinzu kommt, dass auch Frau ***2*** den Umstand, dass die Zollanmeldung über ihren Auftrag von ***5*** vorgenommen wurden, nicht bestritten hat, sie ja vielmehr die jeweils ihr in Rechnung gestellten Kosten für die Durchführung der Verzollung jeweils an die ***5*** beglichen hat.*

5. Soweit sich das Zollamt Wien auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2013/16/0129 bezieht, ist festzuhalten, dass dieses Erkenntnis nicht einschlägig ist, sondern einen völlig anderen Sachverhalt betrifft:

5.1 In dem diesem VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt wurden Abgaben zunächst an einen Zollspediteur vorgeschrieben, der Zollanmeldungen als indirekter Vertreter eines Empfängers in Italien bzw. in den Niederlanden abgegeben worden sind.

5.2 Als dieser Zollspediteur in Konkurs gegangen ist, hat dann das Zollamt Wien eine weitere Abgabenvorschreibung erlassen, aber nicht an die in den Zollanmeldungen jeweils als indirekt vertretene Personen bezeichneten Empfänger in Italien bzw. in den Niederlanden, sondern an die in den Zollanmeldungen jeweils als Versender angeführte Firma R-Ltd in Israel gerichtet,

obwohl diese in den Zollanmeldungen nicht als vertretene Person bezeichnet wurde, dies mit der Behauptung, dass die Vollmacht an den Zollspediteur nicht von den Empfängern in Italien bzw. in den Niederlanden, sondern von dem Versender in Israel erteilt worden sei.

5.3 Der dagegen von der Firma R-Ltd als Versender erhobenen Beschwerde, die in den Zollanmeldungen gar nicht als (indirekt) vertretene Person genannt wurde, wurde vom damals noch zuständigen Unabhängigen Finanzsenat stattgegeben.

5.4 Der gegen dieses Erkenntnis erhobenen Beschwerde des Zollamtes Wien hat der Verwaltungsgerichtshof dann keine Folge gegeben und unter einem ausgeführt, dass der Umstand, dass (Unterstreichungen durch den Schriftsatzverfasser)

„die Zollbehörde bei der nachträglichen Prüfung im Sinn des Artikel 78 (1) ZK Unterlagen vorgefunden haben mag oder solche vorgelegt worden sein mögen, welche die P-GmbH" (Anm: das war in diesem Fall der Zollspediteur) „als Nachweis der Vertretungsvollmacht hätte verwenden können, wenn sie die Vertretung der mitbeteiligten Partei erklärt hätte, die Zollbehörde nicht berechtigt, eine solche Vertretung anzunehmen, ohne dass die vertretene mitbeteiligte Partei von der P-GmbH erklärt worden ist.

Artikel 78 (3) ZK ermöglicht den Zollbehörden, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der bekannten neuen Umstände zu regeln, wenn die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung ergibt, dass bei der Anmeldung zu einem Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist. Allerdings besteht kein Zwang für den durch eine Person Beauftragten, als indirekte Vertreter zu handeln und die Vertretungsvollmacht offen zu legen.

Die Zollbehörde kann nach Artikel 78 (3) ZK zwar ihr nachträglich gewonnenes Wissen zusätzlich zu den bei der Abgabe der Zollanmeldung abgegebenen Wissenserklärung verwerten, das Unterlassen einer Willenserklärung des Anmelders (die Erklärung im Sinn des Artikel 5 (4) ZK als Vertreter für eine bestimmte Person handeln zu wollen, stellt eine Willenserklärung dar) kann sie aber nicht ersetzen."

Schließlich führt der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis weiters aus, dass „für die vom Zollamt angeführte Fallgestaltung eines Irrtums des Anmelders in der Bezeichnung des Vertretenen allenfalls die Berichtungsmöglichkeit des Artikel 65 ZK in Betracht käme".

5.5. Schon aus diesen Ausführungen aus der Begründung des VwGH-Erkenntnisses 2013/16/0129 folgt somit, dass das Zollamt Wien sich zu Unrecht in der Begründung auf dieses Erkenntnis stützt:

5.5.1 Ging es in dem diesem Fall zugrunde liegenden Sachverhalt um eine versuchte „amtswegige Berichtigung" der in einer Zollanmeldung enthaltenen Angaben der Person des Vertretenen, geht es im vorliegenden Fall um einen Antrag des Zollanmelders selbst, die irrtümlich von ihm unrichtig angegebene Vertreterangabe zu berichtigen.

5.5.2 Im vorliegenden Fall geht es auch nicht um eine Berichtigung der Person des Vertretenen, sondern lediglich um eine Berichtigung der Vertreterindikation, d.h. der Art der Vertretung.

5.5.3 Der Verwaltungsgerichtshof hat auch nicht - entgegen der unrichtigen Ausführung des Zollamtes Wien - in diesem Erkenntnis judiziert, dass eine nachträgliche Berichtigung der

Vertreterangabe nicht möglich sei, sondern lediglich erklärt, dass einer Behörde nicht zusteht, das Unterlassen einer Willenserklärung der Zollanmeldung (eigenmächtig) zu ersetzen.

5.6 Im vorliegenden Fall geht es aber gerade nicht darum, eine Willenserklärung des Anmelders (der Beschwerdeführerin) von Amts wegen zu ersetzen oder um eine nachträgliche Änderung der Person des Vertretenen.

Vielmehr soll die Änderung über Antrag des Zollanmelders selbst durchgeführt werden, der damit nur den Zustand hergestellt haben will, den er tatsächlich gewollt hat (und nur zu dem er auch berechtigt und befugt war) und der lediglich infolge eines (Serien-)Eingabefehlers des zuständigen Sachbearbeiters, der jeweils die unrichtige Vertreterangabe eingegeben hat, in der Zollanmeldung unrichtig bekannt gegeben wurde.

Dass tatsächlich die Vertreterangabe „direkte Vertretung“ gewollt und auch nur diese rechtlich zulässig gewesen ist, ergibt sich aus der den Zollbehörden bekannten und auch in den diversen anhängigen Verfahren schon mehrfach vorgelegten Zollvollmacht (vgl. ...), die die Beschwerdeführerin lediglich zur direkten Vertretung (nicht zur indirekten Vertretung) bevollmächtigte.

5.7 Hinzu kommt aber noch Folgendes: Der Verwaltungsgerichtshof hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass im Fall eines Irrtums des Anmelders eine Berichtigungsmöglichkeit nach Artikel 65 ZK in Betracht kommt:

5.7.1 Mit den den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegenden Anträgen hat die Beschwerdeführerin jeweils die Berichtigung („Korrektur“) der Zollanmeldung als direkter Stellvertreter beantragt.

5.7.2 Gerade aus den vom Zollamt Wien zitierten Verwaltungsgerichtshofurteilen ergibt sich nun aber eindeutig die Zulässigkeit einer solchen Korrektur, wird doch vom VwGH ausdrücklich auf die Möglichkeit der nachträglichen Berichtigung nach Artikel 65 ZK verwiesen; Ist aber eine Berichtigung nach Artikel 65 ZK zulässig, ist auch eine nach Artikel 78 ZK im Zuge einer nachträglichen Prüfung zulässig: Denn durch den Antrag sind der Behörde neue Unterlagen und Informationen bekannt geworden, die die Unrichtigkeit einer Angabe in den Zollanmeldungen, nämlich die Art der Vertretung, belegen. Mit Wissen und Willen des Zollanmelders, der dies ja beantragt hat, ist nun von den Zollbehörden im Sinne von Artikel 78 (3) ZK die Maßnahme zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der neuen Umstände zu regeln, d.h. die Vertreterindikation auf direkte Vertretung zu ändern und die der Beschwerdeführerin vorgeschriebenen Eingangsabgaben zu erlassen/erstatten.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte das Zollamt Wien daher

- insbesondere feststellen müssen, dass die Beschwerdeführerin ausschließlich zur Abgabe der jeweiligen verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen (siehe Anlage) als direkter Vertreter bevollmächtigt war, und lediglich irrtümlich die Zollanmeldungen jeweils als indirekter Vertreter abgegeben hat, und dann in weiterer Folge

- dem Antrag auf Berichtigung der Vertreterangaben in den verfahrensgegenständlichen Anmeldungen (siehe Anlage) jeweils stattgeben müssen sowie in weiterer Folge - weil ein direkter Vertreter nicht für die Zollabgaben haftet -

- Abgabenvorschreibungen, wie beantragt, nach Artikel 236 ZK (Art 116 ff UZK) erstatten bzw. erlassen müssen.

5.8 Soweit das Zollamt Wien in seiner Entscheidung auf angebliche Fehlzitate in den Anträgen verweist, ist darauf hinzuweisen, dass das Zitat von Henke in Witte zu Artikel 78 ZK, Rz 12, sich genau auf die Zulässigkeit des Antrages auf Erstattung und des Erlasses bei entsprechender Berichtigung der Anmeldung nach nachträglicher Prüfung im Sinn des Artikel 78 ZK bezieht: Insoweit ist die Behauptung, dass es sich um ein Fehl-Zitat handelt, nicht nachvollziehbar. Hinsichtlich des Zitates zu Rz 1 von Henke in Witte zu Artikel 78 ZK ist richtig, dass dort nicht wörtlich die Korrektur des Vertretungsverhältnisses als zulässig angesehen wird: Allerdings wird in diesem Zitat - und zu diesem Zweck ist dieses Zitat auch im Antrag geführt worden - festgestellt, dass auch „nach Überlassung der Waren“ sich das Prüfungsrecht der Zollbehörden auf „alle in Verbindung mit der Annahme der Zollanmeldung zu betrachtenden Aspekte“ bezieht: Bezieht sich das Überprüfungsrecht auf alle Angaben in der Zollanmeldung, bezieht es sich daher auch auf die Vertreterangabe: Auch insoweit ist daher das Zitat richtig und hätte vom Zollamt Wien bei richtiger rechtlicher Beurteilung auch entsprechend gewürdigt werden müssen.

Aufgrund des Antrages der Beschwerdeführerin wurde dem Zollamt Wien bekannt, dass hinsichtlich der Vertreterangabe ein Irrtum vorlag, und hätte daher das Zollamt Wien nach Artikel 78 ZK somit diese unrichtige Angabe in den Zollanmeldungen jeweils korrigieren müssen. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass im „Verfahren 4000“ die Abgabe der Zollanmeldung als direkter Vertreter unbestritten anerkannt ist und daher die Zollanmeldung, hätte der Disponent der Beschwerdeführerin gleich die richtige Vertreterangabe in den Zollanmeldungen vorgenommen, die Zollanmeldung genauso angenommen worden wäre, wie die mit der unrichtigen Vertreterangabe: durch die beantragte Berichtigung der Vertreterangabe soll daher nicht eine nicht gebührende Besserstellung der Beschwerdeführerin erreicht werden oder eine für die Inanspruchnahme des gewählten Zollverfahrens notwendige Voraussetzung nachträglich beseitigt werden - ganz im Gegenteil geht es um die Herstellung eines gesetzeskonformen Zustands.

6. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte das Zollamt daher tatsächlich nach Artikel 78 ZK die Berichtigung des Vertretungsverhältnisses auf direkte Vertretung durchführen müssen und dementsprechend die vorgeschriebenen Einfuhrabgaben zur Gänze erstatten müssen.“

Abschließend wurde der Antrag gestellt, „eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und in Stattgebung der Beschwerde den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die mit Bescheid des Zollamtes Wien, Amtsfachbereich, vom 7.9.2015, Zahl ***1***, restlich vorgeschriebenen Eingangsabgaben (EUST € 246.127,29) zur Gänze, somit auch hinsichtlich des noch weiter vorgeschriebenen Teilbetrages von € 246.127,29 nach Artikel 236 ZK erstattet bzw. erlassen werden und die Berichtigung der Vertreterindikation in allen verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen (siehe Anlage) jeweils auf direkte Vertretung berichtigt 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 ***5***“* 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 Vorschreibung 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 Vorschreibung 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 der in den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen angegebene Warenempfänger 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 dem Warenempfänger 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 ***5*** wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juli 2019 gemäß § 5 Umwandlungsgesetz in die ***6*** umgewandelt. Diese war daher Rechtsnachfolgerin der ***5***.

Mit Unternehmenskaufvertrag vom 14. Dezember 2020 wurde der Betrieb „Spedition“ zum 1. Jänner 2021 in die ***7*** übertragen, dabei wurde gemäß § 38 UGB vereinbart, dass die bis zum 1. Jänner 2021 begründeten Schulden, Verbindlichkeiten und Haftungen aller Art nicht von der ***7*** übernommen werden. Mit Beschluss vom 14. Juni 2022 wurde der Firmenwortlaut der ***6*** auf ***Bf1*** geändert.

Mit den verfahrensgegenständlichen 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 (Verfahren 4000) überführt. Anmelder (Feld 14) war bei allen Anmeldungen die ***5***, diese ist als indirekte Vertreterin der im Feld 8 angegebenen Warenempfängerin (Frau Renate ***2***) aufgetreten. Eine Vollmacht wurde anlässlich der Einfuhrabfertigungen nicht vorgelegt.

Das genießbare Sonnenblumenöl, das laut den vorgelegten Warenverkehrsbescheinigungen EUR 1 ihren 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 ***2*** 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 ***2*** 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.

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 Einfuhrabfertigungen 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 auch 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, noch liegt eine solche den Anmeldungen bei; es stand somit fest, dass im Zuge der Abfertigungen dem Zollamt eine Vollmacht nicht vorgelegt worden ist. In den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen befinden sich 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 ***2*** „Anfang 2014“ widerrufen). Die Beschwerdeführerin selbst hat in der Beschwerde angegeben, es sei richtig, dass es bisher nicht gelungen sei, die Vollmacht (für die verfahrensgegenständlichen Abfertigungen) ausfindig zu machen. Auch Frau ***2*** hat im Zuge einer Vernehmung am 8. April 2015 zwar angegeben, bereits im Jahr 2012 eine Vollmacht unterschrieben zu haben, konnte eine solche jedoch nicht vorlegen; sie habe von einer solchen keine Kopie und könne sich auch nicht an den Inhalt der Vollmacht erinnern.

Das Bundesfinanzgericht erachtete es auch als erwiesen, dass es sich bei allen Abfertigungen um genießbares Sonnenblumenöl gehandelt hat. Nach den Ausführungen der belangten Behörde konnten für 74 Anmeldungen Qualitätszertifikate des Herstellers vorgelegt werden, nach denen das verfahrensgegenständliche Sonnenblumenöl zum menschlichen Verzehr geeignet sei. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen (Rechnungen, Warenverkehrsbescheinigungen, Frachtdokumente, etc.), der Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Feststellungen des Zollamtes stand fest, dass mit allen verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen raffiniertes Sonnenblumenöl zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden ist, das vom selben Unternehmen in Serbien hergestellt worden ist; das Zollamt ist in allen Fällen vom gleichen Prozedere ausgegangen und hat dieses auch seiner Entscheidung zugrunde gelegt. Laut Angaben des Herstellers auf seiner

Homepage umfasst die Produktpalette bei den von ihm hergestellten raffinierten Ölen essbares („edible“) Sonnenblumenöl, essbares Sojaöl, essbares Rapsöl, essbares gemischtes Pflanzenöl und teilweise raffiniertes Sojaöl. Da laut den eigenen Angaben das serbische Unternehmen nur genießbares raffiniertes Sonnenblumenöl herstellt, war auch davon auszugehen, dass genießbares Sonnenblumenöl Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen war.

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.

Gemäß Art. 236 Abs. 1 ZK werden Einfuhrabgaben insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Art. 220 Abs. 2 ZK buchmäßig erfasst worden ist.

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. 5 Abs. 4 ZK muss der Vertreter erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen.

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

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

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 ***2*** 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 ***2***) auch Schuldnerin der

Einfuhrumsatzsteuer (Gesamtschuldverhältnis). Daran vermochte auch der Verweis der Beschwerdeführerin auf das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 12. Mai 2022 (C-714/20) nichts zu ändern. Das Bundesfinanzgericht stützt die Schuldnerschaft der Beschwerdeführerin nicht (allein) auf Art. 201 Abs. 3 ZK, sondern auf § 19 Abs. 5 UStG in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG in Verbindung mit Art. 201 Abs. 3 ZK, und somit auf eine nationale Regelung. Nach dem genannten Urteil ist der indirekte Vertreter für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer nur dann nicht gesamtschuldnerisch haftbar zu machen, wenn es keine diesbezügliche nationale Regelung gibt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin normiert das Umsatzsteuergesetz in Verbindung mit dem Zollrecht jedoch auch die Schuldnerschaft des indirekten Vertreters (VwGH 19.9.2023, Ra 2022/16/0010). § 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).

Anlässlich der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen wurde Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von insgesamt 492.274,58 Euro festgesetzt. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde mit 20% der Bemessungsgrundlage berechnet.

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. Bei dem importierten Öl handelte es sich in allen Fällen um genießbares Sonnenblumenöl. Der Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer war daher ein Steuersatz von 10% zugrunde zu legen. Anlässlich der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen ist daher Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von insgesamt 246.137,29 Euro entstanden; das Zollamt hat daher zu Recht den Betrag in der Höhe von 246.137,29 Euro erstattet.

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 ***2*** 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 ***2*** 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. Ebenso wenig wurde vorgebracht, wofür sich auch keine Anhaltspunkte ergaben, dass anlässlich der Einfuhrabfertigungen auf eine mündlich erteilte Vollmacht zur direkten Vertretung hingewiesen worden sei; ein solcher Hinweis ist bei der Abgabe im Informatikverfahren ohnehin auszuschließen. 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).

Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem die Beschwerdeführerin betreffenden vergleichbaren Fall eine Berichtigung der Anmeldungen ausgeschlossen war, und die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer klaren und eindeutigen Erklärung in den Zollanmeldungen Frau ***2*** indirekt vertreten hat und sie somit auch Zollschuldnerin und Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer war, war eine Erstattung des gesamten Einfuhrumsatzsteuerbetrages ausgeschlossen. Die belangte Behörde hat daher zu Recht lediglich den Betrag von 246.137,29 Euro erstattet.

Im Übrigen wird auf die Begründung im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31. Juli 2024, RV/7200059/2016, verwiesen.

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 einem vergleichbaren Fall 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

