

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 9. Mai 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 27. April 2016, Zahl ***1***, betreffend Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung und betreffend Festsetzung einer Zahlungsfrist nach der am 20. Juni 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung erkannt:

I. Der Spruchpunkt I des angefochtenen Bescheides wird ersatzlos aufgehoben, im Übrigen wird die Beschwerde 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 Spruchpunkt I des Bescheides des Zollamtes Wien vom 27. April 2016, Zahl ***1***, wurden für 13 in der Anlage zum Bescheid angeführte Zollanmeldungen die Entscheidungen über die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das für den in den Warenanmeldungen angegebenen Warenempfänger 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 31.885,24 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 der gegenständlichen Abfertigungen habe ergeben, dass die Waren nicht für das Unternehmen des

in den Zollanmeldungen angegebenen Warenempfängers (Herrn ***2*** ***3***) eingeführt worden seien. Dieser habe die Waren nur fiktiv als Zwischenhändler eingeführt; er habe dafür seinen Namen, seine Steuernummer, seine Umsatzsteueridentifikationsnummer, seine EORI-Nummer und Unterschrift für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf dem Finanzamtskonto zur Verfügung gestellt. Der Handel mit Speiseöl sei nicht im Rahmen seines Unternehmens betrieben worden, es habe daher an der geforderten unternehmerischen Tätigkeit gefehlt. Im Hinblick auf die Anwendung der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG hätte der angegebene Warenempfänger, der indirekt vertreten worden sei, vernünftigerweise bekannt sein müssen, dass die eingeführten Waren nicht für sein 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 vorgelegen seien, 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 der indirekt Vertretene als auch der indirekte Vertreter aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Gleichbehandlung zur Entrichtung aufgefordert.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 9. Mai 2016. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die (damalige) ***Vt1***, brachte mit den umfangreichen Ausführungen im Wesentlichen vor, der die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuerschuld angeblich begründende Sachverhalt sei nicht schlüssig dargelegt. Es lägen keine Scheingeschäfte, sondern zulässige Reihengeschäfte vor. Es seien reale Warenlieferungen erfolgt. Die Feststellung, wonach der

Handel mit Speiseöl nicht im Rahmen des Unternehmens des Herrn ***3*** betrieben worden sei, sei eine rechtliche Beurteilung, wozu es aber keine Sachverhaltsfeststellungen gebe. Herr ***3*** sei Unternehmer, er habe seit Anfang des Jahres 2013 eine aufrechte Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und über eine Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügt. Der Vermutung; Herr ***3*** habe keine Verfügungsbefugnis über die Waren gehabt, fehle jegliches Tatsachensubstrat; diese sei daher zurückzuweisen. Dies zeigten schon die vorliegenden Unterlagen, wie Frachtdokumente, Zollunterlagen, etc. Es sei zu Lieferungen an Herrn ***3*** gekommen und erst dann zu einer Lieferung an den Abnehmer.

Das Zollamt habe zu Unrecht die Gutgläubensregelung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht angewendet. Diesbezüglich führte die Beschwerdeführerin aus:

„1. Dem Zollamt ist bekannt, dass die (...) von Herrn (...) mit Zollvollmacht bevollmächtigt und beauftragt wurde, für ihn und auf seine Rechnung die für „ihn eingehenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen“. In dieser Vollmacht hat Herr (...) auch u.a. ausdrücklich bestätigt, dass er Käufer der angemeldeten Ware und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

*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 ***3*** (...) und Rechnungen des Herrn ***3*** an (...), und haben die Angaben in all diesen Rechnungen, CMR-Frachtbriefen und T1-Dokumenten jeweils übereingestimmt.*

*3. Darüber hinaus war der Firma (...) bekannt, dass Herr ***3*** Unternehmer ist und hatte er auch eine entsprechende UID-Nummer, deren Gültigkeit von (...) überprüft wurde.*

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

*4. 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 Herr ***3*** 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.*

*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, wiederholt auch durch physische Warenkontrollen mit Entnahme von Warenproben) durchgeführt wurden, war dies ein weiterer Beleg dafür, dass die Warenlieferungen korrekt und die Voraussetzungen für die von Herrn ***3*** beauftragten und in der Folge von (...) jeweils entsprechend der vorgelegenen Dokumente durchgeführte 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 (...) 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.

6. In dem Zusammenhang ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass sämtliche im Zusammenhang mit dieser Lieferung eingeleiteten Strafverfahren gegen Herrn ***3*** (...) 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“.

Die Beschwerdeführerin führte weiter aus, die Abgaben seien ihr gleich vorgeschrieben worden, obwohl sie lediglich Zollanmelderin in Vertretung des Herrn ***3*** gewesen sei. Es könne nicht überprüft werden, ob die Abgaben auch Herrn ***3*** vorgeschrieben worden seien. Primär seien die Abgaben an den Empfänger und Käufer der Waren vorzuschreiben, eine Vorschreibung an die Beschwerdeführerin allenfalls dann zulässig, wenn die Abgaben beim Empfänger uneinbringlich seien. Eine richtige Ermessensübung gebiete, zunächst den in Österreich ansässigen Vertretenen in Anspruch zu nehmen, also den, der das größte Naheverhältnis habe.

Abschließend stellte die Beschwerdeführerin folgenden Antrag:

„Es wird daher beantragt, in Stattgebung der Beschwerde die zu Bescheidpunkt II.) vorgeschriebenen Eingangsabgaben zu erlassen und die Eingangsabgabenvorschreibung ersatzlos aufzuheben, in eventu den angefochtenen Bescheid im Bescheidpunkt II.) dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert wird, sowie den Bescheidpunkt I.) ersatzlos aufzuheben, in eventu dahingehend abzuändern, dass die zu Bescheidpunkt I.) verfügte Zurücknahme der Entscheidungen über die Erhebung der EUST durch das für Herrn (...) zuständige Finanzamt zurückgenommen, in eventu aufgehoben wird.“

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 22. August 2016, Zahl ***4***, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe als indirekte Vertreterin Speiseöl zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer sollte über Antrag des Anmelders gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG durch das für den Vertretenen 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.

Das eigentliche Kaufgeschäft habe zwischen zwei anderen Unternehmen stattgefunden, die Zwischenschaltung des Herrn ***3*** sei ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, Einfuhrabfertigungen unter Anwendung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG zu ermöglichen. Die gegenständlichen Lieferungen seien beim Empfänger in der Slowakei nicht zur Umsatzsteuer angemeldet worden. Der Beitrag des Herrn ***3*** bei den verfahrensgegenständlichen Geschäften habe sich darauf beschränkt, seine Umsatzsteueridentifikationsnummer zur Verfügung zu stellen. Herr ***3*** sei weder Käufer noch Verkäufer der Waren gewesen und er habe keine Dispositionsfreiheit betreffend die Waren gehabt. Die Tätigkeiten des Herrn ***3*** seien nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt nicht typischerweise darauf gerichtet

gewesen, Verfügungsmacht über die Ware zu erhalten oder diese zu übertragen. Die wesentliche Voraussetzung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG, nämlich die Einfuhr für das Unternehmen des Herrn ***3***, sei daher nicht erfüllt gewesen; die Zuständigkeit zur Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer sei beim Zollamt gelegen.

§ 26 Abs. 5 lit. e UStG komme nicht zur Anwendung. Die Beschwerdeführerin sei nicht nur als Vertreter des Herrn ***3*** tätig geworden, sondern auf die gleiche Weise auch bei Einfuhranmeldungen für andere fiktive Zwischenhändler. Die Einfuhranmeldungen und der Weitertransport der Waren in die Slowakei seien durch die Beschwerdeführerin ohne Zutun der fiktiven Zwischenhändler organisiert worden. Der Beschwerdeführerin sei bekannt gewesen, dass den Zwischenhändlern der Zweck der Einfuhrabfertigung in Österreich nicht bewusst gewesen sei und diese die Zusammenhänge nicht verstanden hätten. Im Gegenteil sei es vielmehr die Beschwerdeführerin gewesen, die die Zwischenhändler darüber instruiert habe, was sie zu tun gehabt hätten. Demgemäß hätten die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin gewusst, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht für die Unternehmen der Zwischenhändler in Österreich eingeführt worden wären.

Selbst unter der Annahme, dass Herr ***3*** Käufer bzw. Verkäufer der Waren im Rahmen von Reihengeschäften gewesen sei, sei er bei der Einfuhr über die Waren umsatzsteuerrechtlich nicht verfügungsberechtigt gewesen und die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf sein Abgabenkonto 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 23. September 2016. Die Beschwerdeführerin brachte mit den umfangreichen Ausführungen im Wesentlichen vor, der Sachverhalt sei nur auf die Einfuhr reduziert worden, der Beschaffungsvorgang und der Weiterverkauf seien 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. Die in den gleichgelagerten Fällen getroffenen Feststellungen habe die belangte Behörde ignoriert; so ergebe sich aus diesen Ermittlungen die Verfügungsberechtigung über die Waren, und nach Rückfrage bei einer steuerlichen Vertretung hätte es keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Geschäftsabwicklung gegeben. Dies müsse auch für Herrn ***3*** gelten.

Herr ***3*** sei Unternehmer gewesen, dieser habe das Handelsgewerbe ausgeübt und es fehle jede tatsächliche und rechtliche Grundlage für die Behauptung der Abgabenbehörde, der An- und Verkauf des Speiseöls sei nicht im Rahmen seines Unternehmens erfolgt. Es habe durchaus ganz vernünftige wirtschaftliche Gründe für die Verzollung im Verfahren 4200 gegeben.

Die Lieferungen seien umsatzsteuerrechtlich Herrn ***3*** zuzuordnen gewesen, dieser habe die Verfügungsmacht gehabt. Er habe die Beschwerdeführerin auch bei der Entgegennahme

der Waren in Wien beauftragt, und die Beschwerdeführerin somit im Namen und mit Wirkung für Herrn ***3*** die Empfangnahme der Waren bestätigt und auch den weiteren Frachtbrief ausgestellt. Herr ***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 Herrn ***5*** mit Zollvollmacht bevollmächtigt und beauftragt wurde, für ihn und auf seine Rechnung die für „ihn eingehenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen“. In dieser Vollmacht hat Herr ***5*** auch u.a. ausdrücklich bestätigt, dass er Käufer der angemeldeten Ware und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.*

*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 Herrn ***5*** und Rechnungen des Herrn ***5*** (...), und haben die Angaben in all diesen Rechnungen, CMR-Frachtbriefen und T1-Dokumenten jeweils übereingestimmt.*

*3. Darüber hinaus war der Firma ***6*** bekannt, dass Herr ***5*** 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 des Herrn ***5*** 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 Herr ***5*** 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 Herrn ***5*** beauftragten und in der Folge von ***6*** jeweils entsprechend der vorgelegenen Dokumente durchgeführten Zollanmeldungen vorliegen.*

5. Schließlich hat die Beschwerdeführerin auch vorab ihre steuerliche Vertretung um Prüfung beauftragt und wurde auch von dieser die Rechtmäßigkeit und steuerliche Korrektheit der Geschäftsabwicklung bestätigt.

Ein Sorgfaltsverstoß der Beschwerdeführerin liegt daher nicht vor.

6. Wenn dieser Gutglaubensschutz in der BVE weiters bestritten wird, zeigt sich wieder die tendenziöse und faktennegierende Vorgangsweise des Zollamtes Wien, die zum Objektivitätsgebot der Abgabenbehörden (§ 115 (3) BAO) in Widerspruch steht.

*6.1 So gibt es für die Unterstellung des Zollamtes Wien, es sei den Mitarbeitern der ***6*** (...) und (...) eindeutig bekannt gewesen, dass Herrn ***3*** Sinn und Zweck der Aktivität in Österreich nicht bewusst gewesen war und er die rechtlichen Zusammenhänge nicht verstanden hätte oder es den „Mitarbeitern der ***6*** bekannt gewesen sei, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht für das Unternehmen des (...) ***3*** bzw. die übrigen Zwischenhändler in Österreich eingeführt worden seien“, keinerlei Beweisergebnisse und dementsprechend zu Recht auch keine Feststellungen: Ganz im Gegenteil haben etwa Herr (...) und Herr (...) bei ihrer Einvernahme am 2.12.2013 ausdrücklich (vgl. hierzu Frage 2) die Verzollungen als unproblematische Routinevorgänge dargestellt.*

*Die Verzollung wurde der Firma ***3*** in Rechnung gestellt, weil sie laut Rechnung der Firma (...) Warenempfänger ist; auf Basis dieser Rechnung erfolgt die Verzollung. Die Bezahlung dieser Rechnung erfolgte ebenfalls über die Bank. Die ***6*** hatte die Zollvollmacht der Firma ***3*** und tritt gegenüber dem Zoll als Vertreter auf, weil die Firma ***3*** als Käufer der Ware in der Rechnung der Firma (...) aufscheint.*

*Aus diesen Aussagen kann überhaupt kein Hinweis abgeleitet werden, dass bei den Mitarbeitern der Firma ***6*** irgendein auch bloßer Verdacht bestanden hätte, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht über oder für das Unternehmen des Herrn ***3*** eingeführt worden seien.*

*6.2 Auch in diesem Zusammenhang ist bedauerlich, dass das Zollamt Wien die (...) steuerliche Prüfung der Vorgangsweise durch die steuerliche Beratung des Herrn ***5*** durch Dr. (...) verschweigt und nicht festgestellt hat: Denn wenn selbst ein geprüfter Steuerberater, wie Frau Dr. (...), nach Kenntnis aller Unterlagen zu Beginn der Geschäftsbeziehung die steuerliche Unbedenklichkeit bestätigt, dann kann für einen Zolldeklaranten erst kein Zweifel an der Rechtmäßigkeit der - auch umsatzsteuerlichen - Rechtmäßigkeit der Geschäftsabwicklung bestehen.*

*6.3 Und wenn zwischenzeitlich ein unabhängiges Gericht, wie das Strafgericht nach eigenen, ergänzenden Ermittlungen feststellt, dass es sich bei der Geschäftsabwicklung um kein Scheingeschäft, sondern um reale Warenlieferungen handelte (...), dann kann erst recht nicht das weisungsgebundene Zollamt Wien - wie noch einmal zu betonen ist: ohne jegliches Tatsachensubstrat - der Firma ***6*** bzw. deren Mitarbeitern nicht nur die Gutgläubigkeit absprechen, sondern sogar eine bewusste Mitwirkung an einer steuerlich unzulässigen Vorgangsweise unterstellen.*

*6.4 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.*

7. Zusammenfassend ist noch einmal auf folgenden Punkt hinzuweisen, den das Zollamt Wien

völlig übergeht und der die nahezu Absurdität der Verweigerung des Vorsteuerabzuges beweist:

7.1 Ermittlungen der österreichischen Behörden im Rechtshilfeweg Slowakei haben ergeben, dass sämtliche Warenlieferungen in der Slowakei von der Firma (...) steuerlich angemeldet wurden und daher korrekt steuerlich behandelt wurden (oben ...)

7.2 Es ist nachgewiesen und wird auch vom Zollamt Wien auch gar nicht bestritten, dass es tatsächlich

- zu Warenlieferungen von Sonnenblumenöl von Serbien über Österreich (Zwischenhändler Herr ***3***) zur Firma (...) in der Slowakei gekommen ist,

- dort die Ware auch (vgl. die jeweiligen Empfangsbestätigungen auf den CMR-Frachtbriefen) abgeliefert wurde, und

- die Firma (...) dann die Ware „verschwinden hat lassen“, sondern offiziell den dortigen Steuerbehörden auch gemeldet und sich somit steuerehrlich verhalten hat.

Aus welchem Grund sieht sich das Zollamt Wien (und zuvor schon die Betriebsprüfung) dann aber veranlasst, quasi als Fleißaufgabe, den Vorsteuerabzug abzuerkennen und auf diese Weise, ohne jegliche Rechtsgrundlage, eine Einfuhrumsatzsteuer in Österreich für Waren zu lukrieren, die in Österreich nachgewiesenermaßen nicht verblieben sind und die in der Slowakei der Erwerbsbesteuerung zugeführt wurden?

7.3 Und die Absurdität der Abgabenvorschreibung zeigt sich gerade auch dann, wenn man die Behauptung eines „Scheingeschäftes“ erst nimmt: Denn wenn tatsächlich die Lieferung an Herrn ***5*** und von diesem an (...) ein Scheingeschäft waren, und es daher zu einer Direkt-Lieferung von Serbien in die Slowakei kam, dann kann ja erst recht - mangels Einfuhr in Österreich - keine EUST in Österreich entstehen.

7.4 In dem Zusammenhang ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass das sowohl gegen Herrn ***3*** 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 Herrn ***3*** war, wurden die Abgaben gleich an die Beschwerdeführerin vorgeschrieben. Ob gleichzeitig die Abgaben an Herrn ***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 (= Herr ***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.

II. Antrag

*Es wird daher beantragt, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen und in Stattgebung der Beschwerde die zu Bescheidpunkt II.) im Bescheid vom 27.4.2016, Zahl ***1****

vorgeschriebenen Eingangsabgaben in Höhe von € 31.855,24 (Einfuhrumsatzsteuer [5EV]) zu erlassen und die Eingangsabgabenvorschreibung ersatzlos aufzuheben,

in eventu

*den angefochtenen Bescheid in Bescheidpunkt II.) dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert wird, sowie den Bescheidpunkt I.) des angefochtenen Bescheides ersatzlos aufzuheben, in eventu, den angefochtenen Bescheid im Bescheidpunkt I.) dahingehend abzuändern, dass die verfügte Zurücknahme der Entscheidungen über die Erhebung der EUST durch das für Herrn ***5*** zuständige Finanzamt zurückgenommen 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 den angegebenen Warenempfänger und betreffend die Angaben in den Warenanmeldungen Stellung zu nehmen.

Das Finanzamt Österreich teilte dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung eines Vorhalts mit Schreiben vom 30. Jänner 2024 mit, es könne kein Nachweis über die Kundmachung des an „***3*** ***2*** z.H. FA Graz-Stadt (...)“ gerichteten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 erbracht werden.

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 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 des Warenempfängers zum Ausdruck gebracht worden, dass die Anmeldungen in direkter Vertretung abgegeben worden seien. Es werde bestritten, dass die Waren nicht für das Unternehmen des Warenempfängers 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 Schulbeitritt 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 13 Warenanmeldungen wurde im Zeitraum 3. Mai 2013 bis 10. Juni 2013 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 ***6***, diese ist als indirekte Vertreterin des im Feld 8 angegebenen Warenempfängers aufgetreten; als Warenempfänger ist in den verfahrensgegenständlichen Warenanmeldungen Herr ***2*** ***3*** ausgewiesen (und nicht Herr ***5***). 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 Herrn ***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 gelegener Ort angegeben; auf diesen Frachtbriefen hat die Beschwerdeführerin den Empfang der Waren bestätigt. Nach den Zollabfertigungen wurden weitere Frachtbriefe ausgestellt. In diesen ist Herr ***2*** ***3*** im jeweiligen Feld 1 als Absender 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.

Die anlässlich der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen des Sonnenblumenöls in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr entstandene Einfuhrumsatzsteuer in der Gesamthöhe von 31.855,24 Euro wurde auf dem beim Finanzamt geführten Abgabenkonto des Herrn ***3*** gebucht. Die anlässlich der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen zum zoll – steuerrechtlich freien Verkehr entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde von Herrn ***3*** weder einbezahlt, noch wurde die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer rechtswirksam anerkannt. Auch nach (rechtskräftiger) Vorschreibung der Abgabenschuld durch das Zollamt mit Bescheid vom 9. Mai 2016 hat Herr ***3*** diese nicht entrichtet.

Gemäß dem im Abgabungsverfahren 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 sich somit anlässlich der Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr auf keine Vollmacht berufen.

Dass Herr ***3*** die Einfuhrumsatzsteuer beim Finanzamt weder einbezahlt hat, noch diese als Vorsteuer Berücksichtigung gefunden hat, ergab sich aus der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage des Steuerkontos. Im Rahmen einer Nachschau gemäß § 144 BAO (Niederschrift vom 21. Jänner 2014) hat das für den angegebenen Warenempfänger zuständige Finanzamt vergeblich versucht am (damals) gemeldeten Nebenwohnsitz zu erreichen. Dies ist ergebnislos verlaufen, weil laut den Feststellungen des Finanzamtes das Mietverhältnis am gemeldeten Nebenwohnsitz im Juli 2013 geendet hat. Laut vom Bundesfinanzgericht durchgeführter Abfrage im Zentralen Melderegister hat Herr ***2*** ***3*** in Österreich über keinen anderen Wohnsitz verfügt. Daher wurde auch der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013, der eine Berücksichtigung der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer ausweist, nicht an Herrn ***3*** adressiert werden. Der vom Finanzamt an sich selbst adressierte Bescheid wurde mangels ordnungsgemäßer Kundmachung, dass ein zuzustellendes Dokument bei der Behörde liegt, nicht ordnungsgemäß zugestellt werden. Damit ist dieser Bescheid nicht rechtswirksam geworden und somit ist auch keine rechtswirksame Berücksichtigung der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer erfolgt. Denn das Finanzamt konnte keinen Nachweis über die Kundmachung vorlegen. Ebenso stand aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage fest, dass Herr ***3*** die ihm mit Bescheid des Zollamtes vom 9. Mai 2016 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 des Warenempfängers 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.

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 Gebärung 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 den in den Warenanmeldungen angegebenen Warenempfänger indirekt vertreten. Die Beschwerdeführerin und Herr ***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 Herrn ***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 Beschwerdeführerin bestätigte in der mündlichen Verhandlung, dass neben der aktenkundigen Zollvollmacht keine weiteren Vollmachten oder Aufträge vorgelegen seien.

Die Beschwerdeführerin brachte vor, die ihr erteilte Zollvollmacht habe einen derartigen Auftrag enthalten. Dazu ist einleitend anzumerken, dass die verfahrensgegenständlichen Anmeldungen keinen Hinweis auf das Vorliegen einer Vollmacht enthielten, denn bei Vorliegen einer Vollmacht ist in der Anmeldung der Dokumenten-Code „2VMT“ anzugeben. Das war nicht der Fall.

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. 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 können (nur) die Dokumente kontrolliert werden, 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 (direkt 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.

Die von Herrn ***3*** am 25. April 2013 unterfertigte Zollvollmacht, auf die sich nun die Beschwerdeführerin beruft, enthielt keinen schriftlichen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG.

Mit dieser Zollvollmacht vom 25. April 2013 bevollmächtigte Herr ***3*** die Beschwerdeführerin, in seinem Namen und für seine Rechnung für ihn 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 Herr ***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 Schuldnerin der

Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG wurde, ist der Zollvollmacht vom 25. April 2013 nicht zu entnehmen. Bei der direkten Vertretung mussten Herr ***3*** und die Beschwerdeführerin nicht davon ausgehen, dass die Beschwerdeführerin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer werden würde, weshalb diesem eindeutigen Wortlaut die Absicht des Herrn ***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). Die Vollmacht hatte nicht den hier vorliegenden Fall der indirekten Vertretung zum Gegenstand.

Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin mit der genannten Zollvollmacht 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 der Zollvollmacht 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 Zollvollmacht nur von Herrn ***3*** unterschrieben ist, spricht gegen das Vorliegen eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes und somit auch gegen das Vorliegen eines Auftrages. Dies spricht für eine einseitige Willenserklärung des Herrn ***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 der Zollvollmacht 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 Herr ***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 berechnete 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 Herr ***3*** die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer bis dato weder beim Finanzamt (auch nach erfolgter Nachschau), noch nach der Vorschreibung durch das Zollamt mit Bescheid vom 9. Mai 2016 entrichtet hat. Ebenso wenig erfolgte eine unbare Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer, da diese vom Finanzamt nicht rechtswirksam 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 Herrn ***3*** indirekt zu vertreten, selbst in die Position des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer gebracht hat und der Aufenthalt des Herrn ***3*** unbekannt ist und auch nach Abfragen durch das Bundesfinanzgericht nicht ermittelt

werden konnte. Die belangte Behörde hat daher zu Recht (auch) die Beschwerdeführerin als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen.

Die mit dem jeweiligen Spruchpunkt II der angefochtenen Bescheide vorgenommenen Festsetzungen der Zahlungsfrist erfolgten 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 bei 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 – den in den Warenanmeldungen angegebenen Warenempfänger 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, Herrn ***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, Herrn ***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 Zollschild komme mit der Berichtigung ein weiterer Zollschildner als Gesamtschildner 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).

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 der in den Warenanmeldungen angegebene Warenempfänger die Verfügungsberechtigung über die Waren hatte und ob Scheingeschäfte oder reale Warenlieferungen vorgelegen sind. Denn entscheidend war, dass die Einfuhrumsatzsteuer vom angegebenen Warenempfänger 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 die (nun) vorliegende Vollmacht (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