

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien (nunmehr Zollamt Österreich) vom 5. Dezember 2016, Zl. 100000/65012/2015-32, betreffend Einfuhrumsatzsteuer 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 Spruchpunkt I. des Zollamtes Wien vom 5. Dezember 2016, Zl. 100000/65012/2015-32, wurden die in den unter den CRN (Customs Registration Numbers) laut der Anlage dieses Bescheides ergangenen Abgabenmitteilungen enthaltenen Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs.3 Z.2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) durch das für ***1*** zuständige Finanzamt gemäß Art. 27 Zollkodex der Union (UZK) iVm § 26 Abs.1 UStG und § 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) zurückgenommen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Waren seien nicht für das Unternehmen der ***1*** eingeführt worden. Im Spruchpunkt II wurde die Beschwerdeführerin (Bf) aufgefordert, die bereits buchmäßig erfassten und gemäß Art. 221 ZK mitgeteilten Beträge an Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 12.432,30 gemäß § 108 UZK iVm § 26 Abs.1 und 3 Z.1 UStG binnen 10 Tagen auf ein angegebenes Konto beim Zollamt Wien zu entrichten.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 12. Dezember 2016. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bereits die Staatsanwaltschaft Wien festgestellt habe, dass es sich um die grundsätzlich steuerrechtlich zulässige und nicht unübliche Konstruktion des „Reihengeschäftes“ handle. Die belangte Behörde habe zu Unrecht die Gutglaubensregel des § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht angewendet und das Ermessen zu Unrecht geübt, da zunächst ein in Österreich ansässiger Vertretener in Anspruch zu nehmen sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 6. April 2017, Zl. 100000/65012/2015-35, hat das Zollamt Wien die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass ***1*** nicht die Verfügungsmacht am eingeführten Öl übertragen worden sei. Zur Ermessensübung sei darauf zu verweisen, dass der Abgabebetrag beiden Gesamtschuldern, der Bf und ***1*** vorgeschrieben wurde. Zu § 26 Abs.5 lit.e UStG wurde bemerkt, dass die Bf in weiteren drei Fällen als Vertreter fiktiver Zwischenhändler tätig geworden sei. Es seien Mitarbeiter der Bf gewesen, die Zwischenhändler instruiert hätten, was diese zu tun hatten. Dabei sei der einzige Grund der Zwischenschaltung der Zwischenhändler in Österreich die Nichtentrichtung der Einfuhrumsatzsteuer gewesen. Die Bf hätte daher wissen müssen, dass den Anmeldungen falsche Angaben zugrunde lagen.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2017 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Sachverhalt unrichtig festgestellt sei, da sich ein anderer Zwischenhändler bei seiner Steuerberaterin nach der Unbedenklichkeit der geschlossenen Verträge erkundigt habe. Auch ***1*** habe sich beim Finanzamt und beim Zollamt bestätigen lassen, dass sie die ihr für den Wareneinkauf vorgeschriebene EUSt als Vorsteuer geltend machen könne. Für die Bf hätte es daher keinen Grund gegeben, an der Rechtmäßigkeit der Geschäftsbeziehungen zu zweifeln. ***1*** sei zudem über die Waren verfügungsberechtigt gewesen und hätte sie auch an andere Personen verkaufen können. Schließlich hätten die slowakischen Behörden bestätigt, dass die ***2*** die Umsätze ordnungsgemäß gemeldet habe und somit kein Umsatzsteuerbetrug vorliege. Die Bf sei zudem nur zur direkten Vertretung beauftragt und bevollmächtigt gewesen und habe die Zollanmeldung irrtümlich unrichtig ausgefüllt, was keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen haben könne. Es gebe auch keine gesetzliche Grundlage für die erfolgte Abgabenvorschreibung, da die Rechtsfolge davon, dass ***1*** nicht über die Waren verfügungsberechtigt war, nur die Versagung des Vorsteuerabzuges sein könne. Im Übrigen liege ein Sorgfaltsverstoß der Bf nicht vor. Auch seitens ihrer Mitarbeiter hätte kein Verdacht bestanden, dass die verfahrensgegenständlichen Waren nicht für das Unternehmen der ***1*** eingeführt worden seien. Die Bf hafte daher gemäß § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht für die Einfuhrumsatzsteuer, die überdies nicht zu erheben sei, wenn die Ware nicht in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist, sondern in einen anderen Mitgliedstaat befördert wurde. Letztlich sei auch das Ermessen durch die belangte Behörde unrichtig geübt worden, da die Abgabenschuld erst dann dem Vertreter vorzuschreiben wäre, wenn der Vertretene

unauffindbar ist oder Einbringungsmaßnahmen erfolglos geblieben sind. Die Bf beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung vom 27. Jänner 2020 wurde zum Bescheidcharakter der Spruchpunkte I. und II. des angefochtenen Bescheides Stellung bezogen.

Mit Erkenntnis vom 4. Februar 2020, GZ. RV/7200043/2017, hat das Bundesfinanzgericht Spruchpunkt I. des angefochtenen Bescheides mangels Rechtsgrundlage ersatzlos aufgehoben und die Beschwerde gegen Spruchpunkt II. gemäß § 260 Abs.1 lit.a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Erläuterung „5EV...EUST-Anwendung von § 26 Abs.3 Z.2 UStG“ und die Hinweise auf den Regelungsinhalt des § 26 Abs.5 UStG seien kein normativer Bestandteil eines Bescheidspruches und stellen keine begünstigende Entscheidung im Sinne des Art. 8 ZK bzw. Art. 27 UZK dar. Spruchpunkt II. wiederum enthalte lediglich eine Aussage über die Zahlungsfrist des Art. 108 UZK bereits mitgeteilter Abgabebeträge, es handle sich daher um eine Zahlungsaufforderung, der keine normative Qualität zukommt.

Gegen dieses Erkenntnis hat die Bf mit Eingabe vom 19. März 2020 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Juni 2020, Zl. E 960/2020-9, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Mit Eingabe vom 11. August 2020 hat die Bf eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Jänner 2021, Zl. Ra 2020/16/0140-6, wurde die Revision betreffend den Spruchpunkt I. als unzulässig zurückgewiesen, betreffend den Spruchpunkt II. wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 4. Februar 2020, GZ. RV/7200080/2017, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, das Setzen einer Zahlungsfrist gemäß Art. 222 ZK könne sehr wohl mit Beschwerde bekämpft werden. Dabei könne auch eingewendet werden, der indirekt vertretende Anmelder sei gemäß § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28. April 2022 wurde die Entscheidung über die Beschwerde vom 12. Dezember 2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 5. Dezember 2016, Zl. 100000/65012/2015-32, gemäß § 271 Abs.1 BAO bis zur Beendigung des Verfahrens beim Verwaltungsgerichtshof über die außerordentliche Revision des Zollamtes Österreich gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Jänner 2022, RV/7200019/2021, ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob die vorliegende Zollvollmacht ein Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG war, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache ist.

Im Erkenntnis vom 19. September 2023, Ra 2022/16/0010-6, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die in einem vergleichbaren Fall vorliegende Zollvollmacht keinen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG beinhaltet. Das Beschwerdeverfahren im gegenständlichen Fall wurde daher amtswegig fortgesetzt.

In der Stellungnahme vom 1. Dezember 2023 führte die Bf aus, dass nach dem Erkenntnis des EuGH C-714/20 der indirekte Zollvertreter nach Art. 77 Abs.3 ZK nur für die geschuldeten Zölle, nicht aber auch für die Einfuhrmehrwertsteuer hafte oder diese schulde. Weder § 2 Abs.1 ZollR-DG noch § 26 Abs.1 UStG würden zudem ausdrücklich und eindeutig aussprechen, dass der indirekte Vertreter auch für die EUSt haften solle. Im Übrigen sei es übereinstimmender Wille der Bf als auch aller Vollmachtgeber gewesen, dass die Einfuhrumsatzsteuer statt beim Zollamt beim Finanzamt entrichtet werden müsse, und sie damit über das jeweilige Konto der Auftraggeber der Bf mit der Vorsteuer verrechnet werde. Zum Nachweis, dass es Absicht aller Parteien, von Beginn der Abwicklung dieser Reihengeschäfte, somit auch zum Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmachten an die Bf war, dass die Anmeldung, Abwicklung und Verrechnung der EUSt gemäß § 26 Abs.3 Z.2 iVm § 26 Abs.5 lit.e UStG erfolgen sollte, wurde die ergänzende Einvernahme von ***1***, ***3***, ***4***, Steuerberaterin ***5*** und von ***6*** beantragt.

Mit Schreiben vom 28. März 2024 übermittelte der Bf eine weitere Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht. Betreffend die Rechtsnachfolge wurde bestätigt, dass die „***Bf1***“ firmierende Gesellschaft die Rechtsnachfolgerin der ***7*** sei. In der äußerst umfangreichen Stellungnahme verwies die Bf auf die ihr erteilten Vollmachten und brachte vor, es sei nicht beabsichtigt gewesen, dass die Bf das Einfuhrumsatzsteuerrisiko trage; die Verrechnung der Einfuhrumsatzsteuer sollte über das Steuerkonto der Warenempfänger erfolgen. Betreffend den fehlenden Hinweis auf die erteilte Vollmacht 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 mündlichen Verhandlung vom 20. Juni 2024 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:

1. Sachverhalt

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 ***7*** wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 9. Juli 2019 gemäß § 5 Umwandlungsgesetz (UmwG) in die ***8*** umgewandelt. Letztere ist daher Gesamtrechtsnachfolgerin der ***7*** (§ 1 UmwG). Mit Unternehmenskaufvertrag vom 14. Dezember 2020 wurde der Betrieb „***9***“ zum 1. Jänner 2021 in die ***10*** übertragen, dabei wurde gemäß § 38 UGB vereinbart, dass die bis zum 1. Jänner 2021 begründeten Schulden, Verbindlichkeiten und Haftungen aller Art nicht von der ***10*** übernommen werden. Mit Beschluss vom 14. Juni 2022 wurde der Firmenwortlaut der ***8*** auf ***Bf1*** geändert.

Im Zeitraum zwischen 4. Februar 2014 und 6. Februar 2014 erklärte die Bf als Anmelderin und indirekte Vertreterin der Warenempfängerin ***1*** in den in der Anlage des angefochtenen Bescheides genannten Zollanmeldungen anlässlich der Überführung von Sonnenblumenöl der Fa. ***11*** in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, von der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG Gebrauch machen zu wollen. Die Mitteilungen des Abgabebetrages nach Art. 221 ZK sind gemäß § 74 Abs.1 ZollR-DG Abgabenbescheide und weisen die buchmäßige Erfassung des Zolles mit Beträgen von 0,00 und der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 12.432,30 aus.

Am 3. September 2012 wurde zwischen ***1***, der Firma ***2*** und der ***11*** ein Vertrag („Contract of Assignment of Obligations“) geschlossen. Laut Punkt 1. dieses Vertrages wurde zwischen der ***11*** und ***1*** als Käuferin der Kaufvertrag („Agreement I“) über nicht näher bezeichnetes Öl geschlossen. Laut Punkt 2. dieses Vertrages wurde zwischen ***1*** und der ***2*** der Vertrag „Agreement II“ über den Transport der Waren und den Eigentumsübergang auf die ***2*** geschlossen. Unter Punkt 3. des Vertrages verpflichtete

sich die ***2*** zur Zahlung des Kaufpreises direkt an ***11***. Im Gegenzug dafür, verpflichtete sich ***11*** zur Beförderung der Waren und zur Eigentumsverschaffung an ***1***. Gemäß Punkt. 4. des Vertrages wird die Zahlung des Kaufpreises bei Übergabe der Waren von ***1*** an ***2*** fällig. Gemäß Punkt 5. des Vertrages wurde vereinbart, dass die Forderungen der ***1*** an ***11*** ebenso wie die Verbindlichkeiten der ***1*** aus dem „Agreement I“ an die ***2*** übertragen werden und alle Ansprüche der ***11*** im Zusammenhang mit der Zahlung dieser Verbindlichkeiten an ***2*** zu richten sind. Die ***11*** und ***1*** kamen überein, dass die Gegenleistung für die Übertragung der abgetretenen Forderungen der Höhe der genannten Verbindlichkeiten entspricht.

Mit Zollvollmacht vom 9. Dezember 2013 beauftragte ***1*** die Bf als direkter Stellvertreter die für sie einlangenden Importsendungen zollamtlich abzufertigen und erklärte als Käuferin der Waren zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Sie bevollmächtigte die Bf alle Zollanmeldungen abzugeben, Zollerklärungen zu stellen und alle mit der Zollabwicklung zusammenhängenden Handlungen vorzunehmen. Ein schriftlicher Auftrag zur Anwendung der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG findet sich darin nicht.

Die slowakische Firma ***2*** bestellte bei der zyprischen Firma ***11*** das verfahrensgegenständliche Speiseöl, welches von ***11*** bei der serbischen Firma ***12***, die Produzentin des Öls, erworben wurde. ***11*** verkaufte die Waren mit gesonderter Rechnung an ***1***, Österreich, und beauftragte die Bf mit dem Transport der Ware in die Slowakei. Die Ware wurde im Versandverfahren T1 bis Österreich transportiert, wobei im CMR-Frachtbrief bereits „***13***“ in der Slowakei genannt wurde. Das Versandverfahren wurde in Österreich ordnungsgemäß beendet und die Ware beim Zollamt Wien in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (Verfahren 4000) überführt. Als Warenempfänger scheint in den Zollanmeldungen ***1***, als Anmelder die Bf auf.

Die Bf erklärte in den Zollanmeldungen als Vertretungsverhältnis die indirekte Vertretung, obwohl sie laut Vollmacht der ***1*** vom 9. Dezember 2013 nur zur direkten Vertretung bevollmächtigt war, und erklärte von der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG Gebrauch machen zu wollen.

Sodann wurde jeweils ein zweiter CMR-Frachtbrief ausgestellt, in welchem als Versender ***1*** aufscheint. Die Rechnung der Firma ***11*** wurde gemeinsam mit der Ware in die Slowakei befördert. Die Rechnungen wurden von ***14*** von der ***2*** nach Wien an ***1*** übermittelt. Diese erstellte eine Rechnung mit einem pauschalen Aufschlag von € 200,00 an den slowakischen Empfänger, wobei ***1*** ein Dienstleistungsentgelt von € 114,00 an die Bf bezahlte und ihr selbst € 86,00 verblieben. Die Ware wurde von der ***2*** direkt an die ***11*** bezahlt, die € 200,00 wurden an ***1*** überwiesen.

Mit Bescheid des Zollamtes Wien vom 5. Dezember 2016, Zl. 100000/65012/2015-31, wurde die verfahrensgegenständliche Einfuhrumsatzsteuer auch ***1*** zur Entrichtung

vorgeschrieben. Die Einfuhrumsatzsteuer haftet zur Gänze aus. ***1*** hat die Einfuhrumsatzsteuer weder beim Finanzamt entrichtet, noch bestand eine Berechtigung, die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs.1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß Abs.2 leg. cit. hat im Übrigen die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt des vom Zollamt Wien vorgelegten Abgabenaktes und die Ausführungen in den mündlichen Verhandlungen vom 27. Jänner 2020 und 20. Juni 2024.

Von der beantragten ergänzenden Einvernahme von ***1***, ***3***, ***4***, Steuerberaterin ***5*** und von ***6*** zum Nachweis, dass es Absicht aller Parteien von Beginn der Abwicklung dieser Reihengeschäfte, somit auch zum Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmachten an die Bf, war, dass die Anmeldung, Abwicklung und Verrechnung der EUSt gemäß § 26 Abs.3 Z.2 iVm § 26 Abs.5 lit.e UStG erfolgen sollte, wurde gemäß § 183 Abs.3 BAO abgesehen, da die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich ist. Gleiches gilt für die in der Eingabe vom 15. Juli 2024 beantragte Einvernahme des ehemaligen Geschäftsführers der Bf, ***15***. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. September 2023, Ra 2022/16/0010-6, ausgeführt hat, reicht es für die Annahme, der Bf sei ein Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG erteilt worden mit der Konsequenz, dass die Bf nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, ohne weitere Anknüpfungspunkte im Wortlaut und ohne Auseinandersetzung mit der Parteiabsicht im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht nicht aus, dass von den Parteien der Zollvollmacht vom 9. Dezember 2013 beabsichtigt war, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen. Dieses Ziel

hätte sich nämlich im Wege der direkten Stellvertretung auch verwirklichen lassen. Würde man den Zweck, dem Käufer der Waren den Vorsteuerabzug und die Verrechnung über das Finanzamtskonto zu sichern, im Sinne der Parteienabsicht zur Begründung eines Auftrages nach § 26 Abs.5 lit.e UStG in Konstellationen ohne Anknüpfungspunkt im Wortlaut genügen lassen, wäre dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages der Anwendungsbereich entzogen. Dies würde aber dem vom EuGH im Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, hervorgehobenen Grundsatz der Rechtssicherheit in Form von klaren, bestimmten und in ihren Auswirkungen vorhersehbaren Rechtsvorschriften zuwiderlaufen. Zudem kann ein Auftrag nur durch ein zweiseitiges Rechtsgeschäft begründet werden.

Von der in der Eingabe vom 15. Juli 2024 beantragten Vernehmung von ***15*** zum Beweis dafür, dass die Bf zu einem Schuldbeitritt „2ESB“ bereit gewesen wäre, wurde gemäß § 183 Abs.3 BAO abgesehen, da ***1*** von der Bf indirekt vertreten wurde und die unter Beweis zu stellende Tatsache somit unerheblich ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 26 Abs.3 Z.1 UStG sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Gemäß Z.2 leg. cit. sind abweichend davon für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften 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 lit.e UStG ist im Falle der indirekten Vertretung 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG kann der Unternehmer die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Weiters kann der Unternehmer in den Fällen des § 26 Abs.3 Z.2 UStG 1994 die geschuldete und auf dem Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind, gemäß § 12 Abs.1 Z.2 lit.b UStG 1994 abziehen.

Gemäß § 2 Abs.1 ZollR-DG gelten das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex) weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wird.

Gemäß Abs.2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

Gemäß Abs.3 leg. cit. ist der Anmelder Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Mit Spruchpunkt II des bekämpften Bescheides erfolgte die Festsetzung der Zahlungsfrist für die Bf als Anmelderin. 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 ist die Frage strittig, ob die Bf Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer ist und somit, ob die Festsetzung der Zahlungsfrist der Bf 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 Bf war in allen verfahrensgegenständlichen Fällen Anmelderin, sie hat den

in den Warenanmeldungen angegebenen Warenempfänger indirekt vertreten. Die Bf und ***1*** 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 Bf ist (neben Frau ***1***) auch Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer (Gesamtschuldverhältnis).

Zum Vorsteuerabzug des Vertretenen ist zu bemerken:

Entscheidend für den strittigen Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer ist somit, ob Gegenstände für das Unternehmen des Abgabepflichtigen eingeführt wurden. Der eingeführte Gegenstand muss dabei entweder zum Gebrauch, zum Verbrauch oder zum Verkauf bestimmt sein (vgl. VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238, mwN). Artikel 168 Buchstabe e der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die den Abzug der vom Beförderer der betreffenden Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner mehrwertsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat, geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer ausschließt (EuGH 25.6.2015, DSV Road, C-187/14).

Entscheidend ist demnach, ob die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet wurden. Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert bzw. erbringt (vgl. neuerlich EuGH 25.6.2015, DSV Road, C-187/14, Rn. 49).

Hiefür ist wiederum maßgeblich, wie die vom Vertretenen erbrachten Leistungen umsatzsteuerlich zu beurteilen sind. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung

anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2017/15/0050, mwN).

Im vorliegenden Fall hatte die Vertretene Vereinbarungen sowohl mit der ***11*** („Agreement I“) als auch mit der ***2*** („Agreement II“) sowie einen Vertrag zwischen allen drei Beteiligten („Contract of Assignment of Obligations“) geschlossen.

Nach diesen Vereinbarungen sollte die Zahlung des Rechnungsbetrags (für die Waren) unmittelbar vom Endabnehmer an ***11*** erfolgen; die Vertretene übernahm hierfür keine Haftung. Die Vertretene würde hingegen nur für ihren Aufwand ein Entgelt an die ***2*** verrechnen. Die Leistungen der Vertretenen beschränken sich auf die Bevollmächtigung der Bf zur Zollabwicklung und die Erstellung einer Rechnung an ***2***.

Vor diesem Hintergrund bestand der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges darin, dass die Vertretene Leistungen im Zusammenhang mit der Abwicklung des grenzüberschreitenden Transports erbringt, während die Lieferung der Ware als unmittelbar vom zyprischen Lieferanten an den slowakischen Kunden erfolgt zu werten ist. Es liegt somit eine sonstige Leistung der Vertretenen vor.

Der Wert der beförderten Waren gehört nicht zu den Kosten, die in diese von der Vertretenen erbrachte Leistung einfließen, sodass die darauf entfallende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann (vgl. VwGH vom 18. Oktober 2018, Ro 2017/15/0022).

Dementsprechend bestand keine Berechtigung, die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

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

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

Zur Auslegung der Zollvollmacht führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

24 ...Es trifft zwar zu, dass die Erklärung des Käufers, zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, als Indiz für die Anwendung der Regelung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG verstanden werden kann. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass die Mitbeteiligte als direkte Stellvertreterin des Vertretenen bevollmächtigt wurde. Die Konstellation der Zollanmeldung durch die Mitbeteiligte als indirekte Stellvertreterin und die damit verbundene Konsequenz, dass die Mitbeteiligte als Anmelderin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 Abs.3 ZK iVm § 26 Abs.1 UStG in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung wurde, ist der Zollvollmacht vom 20. September 2013 hingegen nicht zu entnehmen. Bei der direkten Vertretung mussten die Parteien aber nicht davon auszugehen, dass die Mitbeteiligte selbst Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer werden würde, weshalb diesem - eindeutigen - Wortlaut die Absicht der Parteien, 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.

25 ...Dass von den Parteien der Zollvollmacht vom 20. September 2013 beabsichtigt war, die Einfuhrumsatzsteuer nicht beim Zollamt entrichten zu müssen, reicht für die Annahme, der Mitbeteiligten sei ein Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG mit der Konsequenz,

dass die Mitbeteiligte nicht Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer wurde, ohne weitere Anknüpfungspunkte im Wortlaut und ohne Auseinandersetzung mit der Parteiabsicht im Zeitpunkt der Erteilung der Zollvollmacht vom 20. September 2013 nicht aus. Dieses Ziel hätte sich nämlich im Wege der direkten Stellvertretung auch verwirklichen lassen.

26 Würde man den Zweck, dem Käufer der Waren den Vorsteuerabzug und die Verrechnung über das Finanzamtskonto zu sichern, im Sinne der Parteienabsicht zur Begründung eines Auftrages nach § 26 Abs.5 lit.e UStG in Konstellationen ohne Anknüpfungspunkt im Wortlaut genügen lassen, wäre dem Erfordernis des Vorliegens eines schriftlichen Auftrages der Anwendungsbereich entzogen. Dies würde aber dem vom EuGH in dem genannten Urteil vom 12. Mai 2022, U.I. Srl., C-714/20, hervorgehobenen Grundsatz der Rechtssicherheit in Form von klaren, bestimmten und in ihren Auswirkungen vorhersehbaren Rechtsvorschriften zuwiderlaufen.

Da auch die verfahrensgegenständliche Zollvollmacht vom 9. Dezember 2013 keinen Auftrag zur Anwendung des § 26 Abs.3 Z.2 UStG enthielt und daher die Voraussetzungen für die Anwendung des § 26 Abs.5 lit.e UStG nicht vorgelegen sind, war die Bf Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer. Für die Einhebung der von der Bf 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 Zollsuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollsuld verpflichtet. Im verfahrensgegenständlichen Fall waren ***1*** und die Bf Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Das Wesen der Gesamtsuld 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 berechtigte 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 ***1*** die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer bis dato nicht entrichtet hat. Ebenso wenig erfolgte eine unbare Verrechnung der EUSt, da diese von Finanzamt nicht als Vorsteuer anerkannt worden ist. Aus Zweckmäßigkeitsgründen war daher die Bf in Anspruch zu nehmen. Dabei war auch zu berücksichtigen, dass sich die Bf durch ihre eigene Erklärung in den Anmeldungen, nämlich ***1*** indirekt zu vertreten, selbst in die Position des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer gebracht hat. Die belangte Behörde hat daher zu Recht (auch) die Bf als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen.

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

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

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

Zum Antrag gemäß Art. 78 ZK auf Berichtigung der Vertreterindikation ist zu bemerken, dass die belangte Behörde diesen Antrag mit Bescheid vom 6. April 2017, Zl. 100000/65012/2015-37, Spruchpunkt I., als unbegründet abgewiesen hat. Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. Februar 2020, GZ. RV/7200112/2017, als unbegründet abgewiesen. Eine dagegen eingebrachte außerordentliche Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof vom 11. Jänner 2021, Ra 2020/16/0144-6, als unbegründet abgewiesen und Folgendes ausgeführt:

„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 dahingehend 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 im eigenen 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 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).“

Auch mit den Hinweisen der Bf auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union war für die Bf nichts gewonnen. Im Gegensatz zu dem, dem Urteil vom 10. Juli 2019, C-26/18, zugrundeliegenden 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 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 auch unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt – nationale Vorschriften, nach denen der indirekte Vertreter auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. § 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).

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht stützt seine Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Vorschriften, auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union und insbesondere die zum gegenständlichen Fall und dem Parallelfall ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Juli 2024