

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***V***, ***V-Adr***, über die als Beschwerde geltende Berufung vom 15. September 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 6. September 2011, Zahl ***1***, betreffend Einfuhrumsatzsteuer im fortgesetzten Verfahren nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit dem als "Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK" bezeichneten Bescheid vom 6. September 2011, Zahl ***1***, teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Beschwerdeführerin gemäß § 221 ZK die buchmäßige Erfassung von gemäß Art. 204 Abs. 1 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandenen Eingangsabgaben zu acht näher bezeichneten Einfuhrzollanmeldungen aus dem Zeitraum 10. Dezember 2010 bis 5. Juli 2011 in Höhe von insgesamt € 63.306,15 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von insgesamt € 754,38 fest. Unter Anführung der von den zuständigen Behörden zu den einzelnen Empfängern übermittelten Informationen führte das Zollamt aus, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei und deshalb die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht gegeben seien. Der Anmelder sei Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK iVm § 71a ZollR-DG.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 15. September 2011 der Rechtsbehelf der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) erhoben und die ersatzlose Aufhebung bzw. die Abänderung der vorgeschriebenen Abgaben auf € 0,00 beantragt.

Im Wesentlichen wurde vorgebracht, dass sämtliche Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen würden. Es sei auf die Regelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zu verweisen, wonach eine Lieferung selbst dann als steuerfrei anzusehen sei, wenn die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG nicht vorliegen würden, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen habe können. Die Beschwerdeführerin sei der ihr obliegenden Sorgfaltspflicht vollumfänglich nachgekommen. Im Übrigen fehle den österreichischen Abgabenbehörden die Kompetenz zur Vorschreibung der Umsatzsteuer. Eine Nachforderung könne allenfalls in den Bestimmungsländern durchgeführt werden.

Das Zollamt wies die Berufung betreffend die Einfuhrumsatzsteuer mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2012, Zahl ***2***, gemeinsam mit vier weiteren Berufungen in ähnlich gelagerten Fällen als unbegründet ab.

In den Erwägungen führte das Zollamt zunächst aus, dass die Waren in den freien Verkehr der Union gelangt seien. Da die Überführung in den freien Verkehr in Österreich erfolgt sei, sei Österreich gemäß Art. 215 Abs. 1 ZK auch für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

Unter Hinweis auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Dezember 2011, GZlen. ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10, sowie auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs C-285/09, "R.", führte das Zollamt weiters aus, dass die Vertrauensschutzbestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nicht anwendbar sei und in den Fällen, in denen ernsthafte Gründe zur Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern müsse und ihn zu verpflichten habe, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehe. Da in den meisten Fällen die Amtshilfeersuchen ergeben hätten, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat der Zahlung der Mehrwertsteuer entgangen sei, sei die Vorschreibung zu Recht erfolgt. Im Fall der ***3*** hätten die spanischen Behörden die Unternehmereigenschaft verneint, sodass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfüllt gewesen seien.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 2. März 2012 der Rechtsbehelf der Beschwerde (nunmehr Vorlageantrag) erhoben.

Zu "****4****" führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Umstand, dass laut den bulgarischen Behörden eine Steuerprüfung laufe, beweise, dass die Gesellschaft existiere, auch wenn möglicherweise die aktuelle Geschäftsadresse nicht feststellbar sei, und dass sich die

bulgarischen Behörden hinsichtlich der Verpflichtung des Empfängers entsprechende Anmeldungen der Erwerbe abzugeben, selbst kümmern werden. Daraus sei zu schließen, dass naturgemäß den österreichischen Behörden hierfür jede Kompetenz fehle.

Weiters führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Behauptung "****5****" bzw. "****3****" seien "nicht korrekte Firmen" keine geeignete Grundlage für eine Abgabennachforderung sei. Zu erwähnen sei auch, dass die Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der ****3**** am 22. Juni 2011 im Umkehrschluss beweise, dass diese jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber den Abgabenbehörden als steuerlicher Unternehmer gegolten habe und daher jedenfalls die bis zu diesem Tag durchgeführten Warenanmeldungen auch im Rahmen eines "Verfahrens zur innergemeinschaftlichen Weiterlieferung" korrekt seien. Zur noch am 5. Juli 2011 abgegebenen Anmeldung sei festzuhalten, dass diese nicht einmal 14 Tage nach der angeblichen Löschung erfolgt sei und aufgrund der kurzen Zeitspanne die Beschwerdeführerin noch darauf vertrauen habe können, dass die eingeholte UID-Abfrage wirksam sei.

Die bulgarischen Behörden hätten nach ihrer Auskunft Umsatzsteuer in Höhe von 150.000 Euro vorgeschrieben. Die Vorschreibung durch die österreichischen Behörde sei daher eine klassische Doppelvorschreibung für ein und denselben Vorgang, was unzulässig sei.

Die Auskunft der bulgarischen Behörden, dass die Empfänger "*unzuverlässige Steuerpflichtige*" oder "*riskante Gesellschaften*" seien, sei nicht näher begründet worden und als bloße pauschale Feststellung ohne jegliches Tatsachensubstrat unzulässig, weil sie einer Überprüfung und Bewertung im Rechtshilfeweg nicht zugänglich sei.

Ohne Bezug zum konkreten Beschwerdefall führte die Beschwerdeführerin aus, dass kein Sorgfaltsverstoß der Beschwerdeführerin und keine Verletzung der Vorschriften der Binnenmarktregelung des Umsatzsteuergesetzes vorliegen würde. Außerdem käme der Gutglaubensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG zum Tragen. Zu Unrecht habe die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer verwehrt bzw. nicht von der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 71a ZollR-DG Abstand genommen.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde mit Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2012, GZ ***6***, im Nachhang zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 2012, Zl. 2012/16/0090, aufgehoben.

Strittig ist deshalb nur mehr die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer.

Das Bundesfinanzgericht wies die Bescheidbeschwerde betreffend die Einfuhrumsatzsteuer mit Erkenntnis vom 30. März 2016, GZ. RV/5200054/2012, als unbegründet ab.

Im Rahmen der dagegen erhobenen außerordentlichen Revision vom 18. Mai 2016 fasste der Verwaltungsgerichtshof den Beschluss, dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Steuerbefreiung nach Artikel 138 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem für ein innergemeinschaftliches Verbringen aus einem Mitgliedstaat zu versagen, wenn der dieses Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat bewirkende Steuerpflichtige im anderen Mitgliedstaat zwar den mit dem innergemeinschaftlichen Verbringen zusammenhängenden innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt, jedoch bei einem späteren steuerpflichtigen Umsatz mit den betroffenen Gegenständen im anderen Mitgliedstaat eine Steuerhinterziehung begeht, indem er zu Unrecht eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aus diesem anderen Mitgliedstaat erklärt?

2. Ist für die Antwort auf die Frage 1 maßgeblich, ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des innergemeinschaftlichen Verbringens bereits den Vorsatz gefasst hat, hinsichtlich eines späteren Umsatzes mit diesen Gegenständen eine Steuerhinterziehung zu begehen.

Der EuGH beantwortete die Fragen in seinem Urteil vom 14. Februar 2019, C-531/17, davon ausgehend, dass die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung betreffend eines Folgeumsatzes erfolgt sei, dahingehend, dass Art. 143 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 143 Abs. 1 Buchst. d dieser Richtlinie in der durch die Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 geänderten Fassung dahin auszulegen sind, dass die darin normierte Einfuhrumsatzsteuerbefreiung dem gemäß Art. 201 dieser Richtlinie als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur nicht zu versagen ist, wenn, wie im Fall des Ausgangsverfahrens, der Empfänger der im Anschluss an diese Einfuhr erfolgenden innergemeinschaftlichen Verbringung bei einem späteren Umsatz, der mit der Verbringung in keinem Zusammenhang steht, eine Steuerhinterziehung begeht und es keinen Anhaltspunkt dafür gibt, dass der Importeur wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser spätere Umsatz in eine vom Empfänger begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

In der Folge hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts mit Erkenntnis vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil das Bundesfinanzgericht festgestellt habe, dass die beiden bulgarischen Unternehmer, deren innergemeinschaftliches Verbringen in Rede stand, in Bulgarien Steuererklärungen abgegeben und darin den innergemeinschaftlichen Erwerb erklärt hatten. Erst auf einer nachfolgenden Stufe, nämlich eines angeblichen Weiterverkaufs der betroffenen Gegenstände gehe das Bundesfinanzgericht offensichtlich davon aus, dass die dazu erklärte Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung zurück an die Revisionswerberin zu Unrecht in Anspruch

genommen worden sei, was wohl zur - vom Bundesfinanzgericht nicht ausgeführten – Schlussfolgerung führen dürfte, dass dem bulgarische Empfänger angelastet wird, als Folgeumsatz anstelle einer steuerpflichtigen Lieferung innerhalb Bulgariens eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erklärt und damit eine Steuerhinterziehung begangen zu haben.

Das Bundesfinanzgericht stütze sich ersichtlich auf Steuerhinterziehungen der bulgarischen Empfänger, die allerdings nicht ein für die Steuerbefreiung der Einfuhr in Österreich vorausgesetztes steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat oder einen damit unmittelbar zusammenhängenden innergemeinschaftlichen Erwerb im anderen Mitgliedstaat zum Gegenstand hätten, sondern einen davon getrennten Folgeumsatz.

Die Steuerhinterziehung, die sich auf eine von der Einfuhr nach Österreich mit nachfolgender innergemeinschaftlicher Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat sowie dementsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerb in diesem andern Mitgliedstaat in keinem Zusammenhang stehende (spätere) innergemeinschaftliche Lieferung aus dem anderen Mitgliedstaat bezieht, schließe die Steuerbefreiung der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in Österreich im Revisionsfall nicht aus (vgl. EuGH 14.2.2019, C-531/17, Rn. 38 bis 43).

Im fortgesetzten Verfahren wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde mit Erkenntnis vom 22. Juli 2020, RV/1200015/2019, wiederum als unbegründet ab, weil die angegebenen Empfänger an den erklärten Adressen nicht aufgefunden werden konnten und für das bulgarische Audit-Team auch nicht zu erkennen gewesen sei, dass die Waren tatsächlich nach Bulgarien verbracht worden seien. Zudem weise die bulgarische Steuererklärung nur einen minimal zu zahlenden Umsatzsteuerbetrag aus. Darin werde der jeweilige Erwerb mit dem gleichen Wert als Rücklieferung an die Beschwerdeführerin als Speditionsunternehmen, welche am Umsatzgeschäft nicht beteiligt sei, erklärt. Der Vertreter der Beschwerdeführerin habe in der mündlichen Verhandlung hingegen glaubhaft versichert, dass sie nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei.

Im Ergebnis liege damit eine Steuerhinterziehung bzw. missbräuchliche Ausnutzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Union durch den Importeur als Verbringer und gleichzeitig Empfänger der Waren vor. Aufgrund der festgestellten Gesamtumstände (Nichtauffinden der Gesellschaft an der erklärten Adresse, Weigerung der für das importierende Unternehmen verantwortlichen Personen die Umstände aufzuklären, die angeführte Art und Weise der Steuererklärungen sowie der im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens bestehenden Personenidentität zwischen dem Importeur/Verbringer und Empfänger Waren, woraus allein schon auf ein Wissenmüssen über die Vorgänge zu schließen sei, sei davon auszugehen, dass die im Namen der bulgarischen Gesellschaften handelnden Personen von Anfang an geplant gehabt hätten, die Waren steuerfrei in den Wirtschaftskreislauf der Union zu verbrin-

gen. Die Empfängerin sei wohl nur zur Verschleierung des tatsächlichen Empfängers angegeben worden. Die handelnden Personen hätten schon im Zeitpunkt der Einfuhr gewusst, dass sie Beteiligte an einer Steuerhinterziehung sind, weshalb bereits die Gewährung der Steuerbefreiung für ein innergemeinschaftliches Verbringen zu versagen sei. Dies gelte nach der Rechtsprechung des EuGH selbst dann, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sein sollten.

Der Verwaltungsgerichtshof hob das Erkenntnis aufgrund der erhobenen Revision wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf (VwGH 5.9.2024, Ra 2022/16/0083), weil das Bundesfinanzgericht abweichende Sachverhaltsfeststellungen getroffen habe, die die Einräumung des Parteiengehörs erfordert hätten und vor diesem Hintergrund der im ersten Rechtsgang beantragten mündlichen Verhandlung erst nach Durchführung einer weiteren Tagsatzung zur mündlichen Verhandlung treffen hätte dürfen.

Im fortgesetzten Verfahren brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 14. August 2025 eine Stellungnahme ein.

Zunächst verwies die Beschwerdeführerin auf das Ersterkenntnis des Bundesfinanzgerichts und das Urteil des EuGH im diesbezüglichen Vorabentscheidungsverfahren zu C-531/17, welches klar ergeben habe, dass die Beschwerdeführerin zu Unrecht die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung (nachträglich) versagt worden sei, weil sie nicht für den (offenbaren) Umsatzsteuerbetrug der beiden bulgarischen Empfänger verantwortlich sei. Dieses EuGH-Verfahren habe auch ergeben, dass zur Ahndung der Steuerhinterziehung der bulgarischen Empfänger die bulgarischen Behörden und nicht die österreichischen Behörden zuständig seien.

Weiters verwies die Beschwerdeführerin auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-512/21 „Aquila Part Prod Com SA“, wonach es der Steuerbehörde obliege, die Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung genau zu bestimmen und die betrügerischen Handlungen nachzuweisen. Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei in allen verfahrensgegenständlichen Fällen durch die vorgelegten Frachtdokumente unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses vom 24.10.2024, Ra 2023/16/0068, erfüllt.

Zur Beurteilung der Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin könne daher auch nur zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung bereits vorgelegene und/oder erkennbare Umstände herangezogen werden, nicht nachträglich, etwa erst im Zuge des Informationsaustausches mit den jeweiligen nationalen Steuerbehörden des Empfangsstaates und erst nachträglich eingetretener Umstände, wie eine Zollanmeldung nach Entzug der UID-Nummer, herangezogen werden.

Schließlich bestehe auch ein Widerspruch zu den EuGH-Erkenntnissen C-226/14, C-228/14 (Eurogate, DHL Hub Leipzig) und C-26/18 (Fedex). Das Bundesfinanzgericht hätte bei richtiger Beweiswürdigung, insbesondere unter Berücksichtigung der diesbezüglichen Außerstreitstellung durch das Zollamt Feldkirch Wolfurt, feststellen müssen, dass die Waren nach der Einfuhr

tatsächlich unmittelbar nach Bulgarien weiter befördert und dort den Abgabenbehörden zur Erwerbsteuerung angemeldet worden sind. Daraus folge zwingend, dass die Waren nicht in Österreich in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt seien, sondern erst im Bulgarien bzw. Spanien.

Die mündliche Verhandlung im fortgesetzten Verfahren wurde am 26. August 2025 durchgeführt. Der Vertreter der Beschwerdeführerin führte zusammenfassend aus, dass nachgewiesen sei, dass die Waren nach Bulgarien bzw. Spanien gelangt seien. Es gebe keine Beweise dafür, dass die vorgelegten Frachtbriefe unrichtig oder falsch seien. Es sei auch nicht nachgewiesen worden, dass die Beschwerdeführerin ihr Sorgfaltspflichten verletzt habe. Dass die Waren an die genannten Unternehmen geliefert worden seien, ergebe sich daraus, dass diese die Waren in den Bestimmungsländern angemeldet hätten. Der Behauptung, dass eine Mehrwertsteuerhinterziehung stattgefunden habe, sei daher jeder Boden entzogen.

Die Vertreter des Zollamtes beantragten die Abweisung der Beschwerde im Wesentlichen damit, dass aufgrund der gegebenen Umstände die erforderlichen Nachweise über den Verbleib der Waren fehlten.

Das Bundesfinanzgericht hat im fortgesetzten Verfahren erwogen:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum vom 10. Dezember 2010 bis zum 5. Juli 2011 bei verschiedenen Zollstellen des Zollamtes Feldkirch Wolfurt als indirekte Vertreterin der bulgarischen Gesellschaft ***4*** in drei Einfuhrfällen, der ebenfalls bulgarischen Gesellschaft ***5*** in zwei Einfuhrfällen und der spanischen Gesellschaft ***3*** in drei Einfuhrfällen die Überführung von Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 42). Als Versender/Ausführer wurde im Feld 2 der Zollanmeldungen jeweils die ***7*** in ***8*** /Schweiz, angegeben.

Die Abwicklung erfolgte dergestalt, dass die ***7*** die Waren in deren Lager (offenes Zolllager) an den jeweiligen Frachtführer übergeben hat. Die Beauftragung zur Abwicklung der Zollformalitäten erfolgte über die ***7*** und der schweizerischen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin hatte selber keinen direkten Kontakt mit den in den Zollanmeldungen angegebenen Warenempfängern.

Die Zollanmeldungen wurden jeweils wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zunächst nicht festgesetzt.

Zu "****4****":

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr erfolgte

am 10. und 21. Dezember 2010 sowie am 27. April 2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde am 30. November 2010 durchgeführt. Die Gesellschaft wurde von den bulgarischen Behörden aber bereits im April 2011 an der angegebenen Anschrift nicht aufgefunden. Die bulgarische Behörde hegt Zweifel, dass tatsächlich Lieferungen an dieses Unternehmen erfolgt sind.

Gegenüber der bulgarischen Finanzbehörde wurden große Beträge an innergemeinschaftlichen Erwerben, aber nur minimal zu zahlenden Umsatzsteuerbeträge erklärt. Die von der ****7*** erworbenen Waren wurden im Erwerbs- und Verkaufsprotokoll mit gleichem Wert wiederum als Rücklieferung an die Beschwerdeführerin unter Angabe der dieser zugeteilten Sonder-UID ausgewiesen. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde über Veranlassung der bulgarischen Behörde am 18. Mai 2011 gelöscht. Ein Kontakt mit dem Manager bzw. Eigentümer der ***4*** (Einzel-GmbH) zur Aufklärung der Umstände betreffend die Verbringungsverfahren konnte vom bulgarischen Audit-Team nicht hergestellt werden.

Die handelnden Personen der in den Zollanmeldungen, Rechnungen, Packlisten und Frachtdokumenten als Importeurin und Verbringerin der Waren angeführte ***4*** wussten bereits im Zeitpunkt der Einfuhr, dass die angegebene Empfängeradresse unzutreffend ist und hätten daher wissen müssen, dass sie die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung unter Anwendung des Verfahrens 42 zu Unrecht in Anspruch nehmen.

Zu "****5***":

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr für die am 15. April 2011 registrierte Gesellschaft erfolgte am 27. April und am 16. Juni 2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde am 20. April 2011 durchgeführt. Die Registrierung der UID-Nr. wurde von der bulgarischen Behörde am 21. Juli 2011 wieder widerrufen. Nach einer Berufung wurde die UID-Nr. im Zeitraum 9. August 2011 bis 22. August 2012 noch einmal als gültig ausgewiesen.

An der angegebenen Adresse (***9***) befand sich ein Büro einer Kabelfernsehgesellschaft. Die Gesellschaft hatte weder Verkaufsräume noch Personal mit Arbeitsverträgen. Die Gesellschaft konnte auch an der ab 16. Juli 2011 registrierten neuen Adresse "****10****" nicht aufgefunden werden.

Gegenüber der bulgarischen Steuerbehörde wurden "Null"-Erklärungen abgegeben. Dies ergibt sich wie im Fall der ***4*** dadurch, dass ebenfalls die im Erwerbsprotokoll angeführten Erwerbe zum gleichen Wert gleichzeitig als Rücklieferung an die Beschwerdeführerin erklärt wurden.

Auch in diesen Einfuhrfällen wussten die für die Gesellschaft handelnden Personen bereits im Zeitpunkt der Einfuhr, dass die von ihnen angegebene Adresse der Gesellschaft unzutreffend

ist. Sie hätten daher wissen müssen, dass sie die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer unter Anwendung des Verfahrens 42 zu Unrecht in Anspruch nehmen.

Zu "****3****"

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr der am 9. Februar 2011 registrierten Gesellschaft erfolgte am 27. April, am 7. Juni und am 5. Juli 2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde am 27. April 2011 durchgeführt. Eine weitere Abfrage am 26. Juli 2011 brachte ein negatives Ergebnis. Mangels Erfüllens der Voraussetzungen, insbesondere wegen fehlender Geschäftstätigkeit an der registrierten Adresse und fehlender Verwaltung bzw. mangels eines Managements wurde die Gesellschaft mit 22. Juni 2011 wieder aus dem Register gelöscht.

An der registrierten Adresse befand sich ein von einem anderen Unternehmen angemietetes Lager. Der bevollmächtigte Vertreter dieses anderen Unternehmens gab an, dass die registrierte Adresse eine private Wohnung sei und weiters, dass sie zwar beabsichtigten innergemeinschaftliche Erwerbe und Lieferungen auszuführen, derartige Aktivitäten aber noch nicht durchgeführt worden seien und auch keine Transaktionen erwartet würden. Die Gesellschaft beschäftigte kein Personal.

Auch in diesen Einfuhrfällen wussten die handelnden Personen von Anfang an, dass sie eine unzutreffende Empfängeradresse angegeben haben. Auch sie hätten wissen müssen, dass sie die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer unter Anwendung des Verfahrens 42 zu Unrecht in Anspruch nehmen.

Beweiswürdigung:

Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung trägt derjenige, der sich auf die Steuerbefreiung beruft (EuGH C-108/17, EU:C:2018:473, „Enteco Baltic“, Rz 67).

Nach den Auskünften der bulgarischen bzw. spanischen Steuerbehörden ergibt sich zweifelsfrei, dass die gegenüber dem Zollamt erklärten Abnehmer an den angegebenen Adressen nicht aufgefunden wurden. Sie waren dort nicht operativ tätig.

Im Fall der ****4**** schon zu einem Zeitpunkt, zu dem der letzte hier zu beurteilende Einfuhrfall noch nicht einmal abgeschlossen war. Vom bulgarischen Audit-Team konnte auch kein direkter Kontakt mit dem Manager bzw. mit dem Eigentümer der Gesellschaft zur Aufklärung der Umstände betreffend der Verbringungsverfahren hergestellt werden. Für das Audit-Team war auch nicht zu erkennen, dass die Waren tatsächlich nach Bulgarien verbracht worden sind.

Auch im Fall der ***5*** konnte an der angegebenen Adresse weder ein Vertreter der Gesellschaft noch eine bevollmächtigte Person angetroffen werden. Es befand sich dort lediglich das Büro einer Kabelfernsehgeseellschaft. Die Überprüfung der Datenbanken ergab, dass die Gesellschaft weder Verkaufsräume noch Personal mit Arbeitsverträgen hatte.

Der Hinweis des Beschwerdevertreters im Vorverfahren, dass die Möglichkeit eines Office-Sharings bestehe, vermag die Feststellungen der bulgarischen Behörde mangels eines entsprechenden gegenteiligen Nachweises nicht in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen konnte diese Gesellschaft auch an der später bekannt gegebenen neuen Adresse nicht aufgefunden werden.

Die Mitteilung der bulgarischen Behörden, dass "Null"-Erklärungen abgegeben worden sind, bestätigt sich durch die Übermittlung des Erwerbs- und Verkaufsprotokolls. Darin wird der Erwerb gleichzeitig als Rücklieferung an die am Umsatzgeschäft nicht beteiligte Beschwerdeführerin ausgewiesen. Der Vertreter der Beschwerdeführerin versicherte hierzu in der (ersten) mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei. Die gleichzeitige Aufnahme einer angeblichen Rücklieferung in das Verkaufsprotokoll, wodurch sich im Ergebnis eine Nullerklärung ergibt, stellt ein weiteres Indiz dafür dar, dass eine Steuerhinterziehung betreffend der hier zu beurteilenden Einfuhrfälle bezweckt wurde.

Auch die spanische Gesellschaft ***3*** wurde an der angegebenen Adresse von der spanischen Behörde nicht aufgefunden.

Weder von der Beschwerdeführerin noch von den als Importeure auftretenden oben angeführten Gesellschaften wurde im Verfahren eine Änderung der in den Zollanmeldungen und sonstigen Unterlagen angegebenen Abnehmer bzw. deren Anschriften bekannt gegeben.

Die Beschwerdeführerin vermag deshalb mit dem Vorbringen, dass genau diese Empfänger und nicht andere die Waren zur Erstbesteuerung angemeldet hätten und CMR-Frachtbriefe mit Empfangsbestätigungen vorlägen, die beweisen würden, dass die Waren nur an diese Abnehmer geliefert worden seien, diese Feststellungen nicht zu widerlegen oder in Zweifel zu ziehen. Der Belegnachweis zum sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind, ist aufgrund der unzutreffenden Angaben über die Anschriften und somit über die Identität der Erwerber nicht als erbracht anzusehen.

Soweit in diesem Zusammenhang die Beschwerdeführerin die Einvernahme der seinerzeitigen Behördenvertreter in Bulgarien und Spanien beantragt bzw. die Einholung einer neuerlichen Auskunft betreffend ***5*** zur Wiedererteilung der UID-Nummer bzw. betreffend die ***3*** zur Einreichung der Steuererklärungen ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem die Versendung oder Beförderung von Gegenständen beginnt, nicht verpflichtet sind, auf Grundlage der Bestimmungen der Verordnung Nr. 1798/2003 über das System des Informationsaustauschs zwischen den Finanzverwaltungen

der Mitgliedstaaten von den Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats Auskünfte zu verlangen (vgl. EUGH C-108/17, EU:C:2018:473, „*Enteco Baltic*“, Rz 103 mit Hinweisen auf die diesbezügliche Rechtsprechung).

Davon abgesehen mag die Abgabe einer den innergemeinschaftlichen Erwerb betreffenden Steuererklärung bzw. die Abgabe einer „Declaracion recapitulative de operaciones intracomunitarias – Modelo 349 (im Fall der ***3***), also von Zusammenfassenden Meldungen über innergemeinschaftliche Transaktionen, in den Bestimmungsländern zwar ein Indiz dafür bilden, dass die Gegenstände tatsächlich an Orte außerhalb des Liefermitgliedstaates verbracht wurden. Dies ist aber kein für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Umsatzsteuer maßgeblicher Beweis (vgl. EuGH 27.9.2007, C-409/04, EU:C:2007:548, „*Teleos u.a.*“, Rn 71 f). Im Beschwerdefall schon deshalb nicht, weil deshalb Unklarheit über die tatsächlichen Abnehmer besteht.

Außerdem sind die im Beschwerdefall für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. eines innergemeinschaftlichen Verbringens vorliegen, relevanten Informationen bereits aufgrund der zeitnah eingeholten Auskünfte vorhanden. Das Nichtauffinden der Gesellschaften ist – auch wenn in einem Fall aufgrund einer Berufung eine zeitweise Wiedererteilung der UID-Nummer erfolgte - festgestellt und wird grundsätzlich auch nicht bestritten.

Die Beweisanträge waren daher abzuweisen.

Ob der Lieferer von der Steuerhinterziehung wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände zu beurteilen ist (vgl. VwGH 24.04.2024, Ra 2022/15/0042).

In den hier zu beurteilenden Einfuhrfällen wurden wie ausgeführt in den Zollanmeldungen, den Rechnungen und den Frachtdokumenten unzutreffende Anschriften der erklärten Abnehmer/-Warenempfänger angegeben.

Nach den gegenüber dem Zollamt abgegebenen Erklärungen und vorgelegten Unterlagen traten die angegebenen Lieferer auch gleichzeitig als Abnehmer der Waren auf (Personenidentität). Diese waren daher nicht von Informationen Dritter abhängig. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass diese Person oder Personen wussten, dass gegenüber der Beschwerdeführerin falsche Adressen angegeben wurden, die in der Folge in die Zollanmeldungen, Rechnungen und Frachtbriefe übernommen wurden. Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass eine Wissenmüssen im Sinne der Rechtsprechung bereits im Zeitpunkt der Einfuhr vorgelegen hat und sie sich damit an einer Steuerhinterziehung durch Verschleierung der tatsächlichen Abnehmer der Waren in Bezug auf die innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Verbringung beteiligt haben.

Die Vorgangsweise entspricht nicht zuletzt auch einer typischen Form der Umsatzsteuerhinterziehung, die darin besteht, nicht (mehr) aktive Gesellschaften mit (noch) aufrechten UID-Nrn. zur Verschleierung der tatsächlichen Abnehmer, die im Hintergrund bleiben, zu verwenden. Ziel ist es, durch die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung bezüglich der Einfuhr und der Anschlusslieferung durch Nichtabführung bzw. Erklärung von nur geringen Beträgen an Erwerbesteuer, die Waren unversteuert bzw. nur gering versteuert in den Wirtschaftskreislauf der Union zu verbringen.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin, dass schon die Empfängerbenennung in den Frachtbriefen, die vorgelegten Empfangsbestätigungen und die Abgabe von Steuer- und sonstigen Erklärungen in den Bestimmungsländern ausreiche, um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nachzuweisen, kann aufgrund der aufgezeigten Umstände im Beschwerdefall nicht gefolgt werden.

Ob auch die Beschwerdeführerin als Speditionsunternehmen und Anmelderin wusste oder hätte wissen müssen, dass sie sich an einer Steuerhinterziehung beteiligt, bzw. ihre Sorgfaltspflichten missachtet hat, ist nicht im gegenständlichen Verfahren, sondern im noch anhängigen Erstattungsverfahren nach Art. 239 ZK iVm mit § 83 ZollR-DG zu klären.

Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

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

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, wurde dem Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 mit Wirkung 1. Jänner 2011 folgender Unterabsatz angehängt.

"Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c genannten Nachweis erbringt:

- a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters;
- b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle des der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden."

Art. 7 UStG 1994 lautet auszugsweise:

"Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) ... oder

c) ...

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

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

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

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

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

Gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur - näher definierten – vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Die nach Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 in der Fassung BGBl. Nr. 172/2010 lautet auszugsweise:

"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2 ...

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und

2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) ...

§ 4. ...

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*
- 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und*
- 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.*

§ 7. In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG 1994) hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen:

- 1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,*
- 2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,*
- 3. den Tag des Verbringens und*
- 4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG 1994*

§ 8. ... "

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

Im Titel IX "Steuerbefreiungen" der MwSt-SystRL lautet unter Kapitel 1 "Allgemeine Bestimmungen" der Art. 131:

"Artikel 131

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

Im Kapitel 4 "Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen" des Titels IX der MwSt-SystRL lautet Art. 138:

"Artikel 138

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

(2) Außer den in Absatz 1 genannten Lieferungen befreien die Mitgliedstaaten auch folgende Umsätze von der Steuer:

a) ...

b) ...

c) die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die gemäß Absatz 1 und den Buchstaben a und b des vorliegenden Absatzes von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde."

Im Kapitel 5 "Steuerbefreiungen bei der Einfuhr" des Titels IX der MwSt-SystRL lautet Art. 143 Buchstabe d):

"Artikel 143

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

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

Mit Richtlinie 2009/69/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr vom 25. Juni 2009, ABIEU L 175 vom 4.7.2009, wurde dem Artikel 143 MwSt-SystRL folgender Absatz angefügt:

„(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, oder seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, wenn die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c verbracht werden;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist.“

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

§ 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG), in der hier noch anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015 - AbgÄG, BGBl I Nr. 163/2015, lautet:

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

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

Art. 204 der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. 10. 1992, S.1 (Zollkodex - ZK) lautet:

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

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

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

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

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

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

Gemäß § 71a ZollR-DG in der hier noch anzuwendenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015 - AbgÄG, BGBl I Nr. 163/2015, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 eine nach Artikel 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelde, wenn dieser nicht bereits nach Artikel 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

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

Rechtliche Erwägungen

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt eine sich an die Einfuhr anschließende (steuerfreie) innergemeinschaftlichen Lieferung (Art. 7 UStG 1994) voraus, wobei ein innergemeinschaftliches Verbringen einer Lieferung gleichgestellt ist (Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Bei Erfüllung der Voraussetzungen wird die Umsatzsteuer in Form der Erwerbsteuer auf die aus einem Drittland in die Union versandten oder beförderten Gegenstände grundsätzlich zum ersten Mal nicht in dem Mitgliedstaat geschuldet, in den sie zuerst eingeführt wurden, sondern in dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung endet (EuGH 14.02.2019, Rs C-531/17, EU:C:2019:114, "*Vetsch Int. Transporte GmbH*", Rn 40).

Daraus folgt, dass im Falle des Nichterfüllens der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 die Steuer in dem Mitgliedstaat geschuldet wird, in den die Waren zuerst eingeführt worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar,

- *wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist,*
- *wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und*
- *wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat*

(vgl. EuGH 27.9.2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548 "*Teleos u.a.*", Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, "*Mecsek-Gabona*", Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, "*Traum*", Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, "*Enteco Baltic*", Rn 66).

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist aber dann zu versagen,

- *wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder*
- *wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind*

(vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, "Euro Tyre", Rn 39f mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, "Enteco Baltic", Rn 59).

Die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinne des Art. 7 UStG 1994 sind im Beschwerdefall nicht erfüllt.

Der Unternehmer kann grundsätzlich die innergemeinschaftliche Lieferung als steuerfrei behandeln, wenn er die nach § 7 UStG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 bestehenden Nachweispflichten erfüllt.

Kommt der Unternehmer demgegenüber den Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechnete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen.

Dient der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 7 UStG 1994 iVm der V BGBl 401/1996 aber dazu, die Identität des Erwerbers zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen, kann der Unternehmer die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung auch nicht aufgrund des objektiven Nachweises ihrer Voraussetzungen in Anspruch nehmen (BFH 17.02.2011, V R 28/10, Rn 23 und 24 mit Bezugnahme auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-285/09, EU:C:2010:745, "R").

Aufgrund der personenbezogenen Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a und Z 3 UStG 1994 setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass der Unternehmer nachweist, wer der Abnehmer der Lieferung ist. Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb *"ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang"* und dabei Teil eines *"innergemeinschaftlichen Umsatzes"* sind, der bezweckt, die *"Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt"*. Andernfalls würde das Ziel die Steuereinnahmen auf den Bestimmungsmitgliedstaat zu verlagern und dass der Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist, nicht erreicht werden (vgl. BFH vom 17.2.2011, V R 28/10, Rn 18f mit Hinweisen auf die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH; ebenso BFH vom 21. November 2023, VII R 10/21, Rz 76).

Die Bedingungen ergeben sich auch aus Art. 7 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996, wonach (zutreffende) Angaben zur Person des Erwerbers (Abnehmers) wie Name, Anschrift und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erforderlich sind.

Im Beschwerdefall ist aufgrund des Nichtauffindens der Abnehmer an den erklärten Adressen unklar, wer die tatsächlichen Erwerber/Abnehmer waren. Damit einhergehend liegt eine Verschleierung der tatsächlichen Erwerber vor. Unklar ist damit auch die Frage, ob die tatsächlichen Erwerber/Abnehmer Unternehmer im Sinne der umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen waren.

Den vorgelegten Frachtdokumenten, in denen gleichfalls die falschen Adressen angeführt sind, können deshalb nicht als Nachweis im Sinne der Verordnung BGBl.-Nr. 401/1996 angesehen werden. Der Nachweis, ob die Waren wie erklärt tatsächlich zur eigenen Verfügung verbracht worden sind bzw. wem tatsächlich das Recht, wie ein Eigentümer über die Waren zu verfügen übertragen worden ist, ist in den Einfuhrfällen nicht erbracht worden.

Soweit die Beschwerdeführerin die Ansicht vertritt, dass es für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer durch Inanspruchnahme des Verfahren 42 nur darauf ankomme, dass eine Ware dazu bestimmt sei, in einen anderen Mitgliedstaat befördert zu werden, übersieht sie, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 (Art. 138 MwSt-SystRL) für die Gewährung der Steuerbefreiung erfüllt sein müssen und diese weiters zu versagen ist, wenn zwar die objektiven Nachweise vorliegen, sich der Steuerpflichtige aber an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die er verhindern hätte können.

Vor diesem Hintergrund ist es in den hier zu beurteilenden Einfuhrfällen unerheblich, ob die Waren physisch nach Bulgarien bzw. Spanien gelangt sind, weil die Steuerbefreiung schon aufgrund der falschen Angaben über die Geschäftsadressen der erklärten Erwerber/Abnehmer nicht gewährt werden kann.

Zum wiederholten Vorbringen, dass die Abgabenbehörde in der ersten mündlichen Verhandlung das Verbringen der Waren nach Bulgarien außer Streit gestellt habe, ist anzumerken, dass das Bundesfinanzgericht zum einen daran nicht gebunden ist und zum anderen bei den gegebenen Umständen die Verbringung von Waren in die gleiche Stadt wie die angeblichen Abnehmer noch nicht die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt.

Im Hinblick auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 14. August 2025 und dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung ist in diesem Zusammenhang nochmals klarzustellen, dass die Versagung der Einfuhrumsatzsteuerfreiheit sich im Beschwerdefall nicht auf eine Steuerhinterziehung im Rahmen eines Folgeumsatzes in einem Bestimmungsmitgliedstaat stützt, sondern ist diese in der Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 7 UStG 1994 im Zusammenhang mit der der Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung begründet, auch wenn dies im Ersterkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend die angegebenen bulgarischen Empfänger nicht entsprechend klar genug zum Ausdruck gekommen sein mag. Die erklärte angebliche Rücklieferung der Waren an

die Beschwerdeführerin war nur als (weiteres) Indiz für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung in Bezug auf die (steuerfreie) innergemeinschaftliche Anschlusslieferung als Voraussetzung für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen worden (siehe Vorerkennt VwGH 5.9.2024, Ra 2022/16/0083, Rn 43).

Es liegt daher entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin auch keine Unzuständigkeit der österreichischen Abgabenbehörde zur Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer vor, weil in Österreich die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfüllt wurden. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der MwSt-SystRL) ist nach der Rechtsprechung des EuGH dahin auszulegen, dass ein steuerpflichtiger Importeur und Lieferer, der eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf der Grundlage einer Genehmigung in Anspruch genommen hat, die von den zuständigen Zollbehörden nach einer Vorabprüfung aufgrund der von dem Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise erteilt worden ist, zur nachträglichen Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtet ist, wenn sich bei einer späteren Überprüfung herausstellt, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt waren und anhand objektiver Umstände festgestellt wird, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass die auf die fraglichen Einfuhren folgenden Lieferungen mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft waren, und dass er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern (siehe zB EuGH 25.10.2018, C-528/17, EU:C:2018:868, „*Milan Božičević Ježovnik*“).

Ist die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung (bzw. das Verbringen) nicht steuerfrei, so fehlt es auch an der Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Für die eingeführten Waren ist daher nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und Art. 204 Abs. 1 ZK die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden.

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass Art. 204 ZK keine geeignete Rechtsgrundlage für die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei, ist entgegenzuhalten, dass zufolge des § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Bestimmung des Art. 204 ZK sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer gilt. Im Übrigen stellt auch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr eine Zollverfahren nach Art. 4 Z 16 ZK dar und sind im Verfahren 42 entsprechende Verpflichtungen bzw. Voraussetzungen zu erfüllen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin überzeugt deshalb nicht.

Die Versagung der Steuerbefreiung betrifft zunächst den Importeur als Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm Art. 204 Abs. 3 ZK. Dieser hat gewusst, dass durch die Nichtbekanntgabe der tatsächlichen Abnehmer (Verschleierung durch Angabe unzutreffender Anschriften) die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt waren, die auf die fraglichen Einfuhren folgenden Lieferungen/Verbringungen somit mit einer Steuerhinterziehung verknüpft waren und nicht alle zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen wurden, um dies zu verhindern.

Für die somit entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde die Beschwerdeführerin nach § 71a ZollR-DG in Anspruch genommen (vgl. VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059).

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Eingangsabgabe, für deren Erhebung grundsätzlich die Zollbehörden zuständig sind. Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts erfolgen daher weitgehend nicht im Umsatzsteuergesetz, es sind vielmehr sinngemäß die Vorschriften für Zölle anzuwenden (§ 26 Abs. 1 UStG 1994). Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld. Im Umsatzsteuergesetz sind hingegen die Bemessungsgrundlage (§ 5), die Befreiungen (§ 6 Abs. 4), der Steuersatz (§ 10) und der Vorsteuerabzug bei der Einfuhr (§ 12) geregelt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 1; BFH 23.9.2009, VII R 44/08).

Im Falle des Nichterfüllens der Voraussetzungen für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung wird nicht der Bestimmungsmitgliedstaat für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig. Der Bestimmungsmitgliedstaat kann zutreffendenfalls die dort entstandene Erwerbsteuer nacherheben.

Soweit die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH in den Rs C-226/14, 22/14 Eurogate, DHL Hub Leipzig und C-26/18 Fedex weiterhin die Ansicht vertritt, dass im Beschwerdefall in Österreich keine Steuerbarkeit der Einfuhr gegeben sei, ist dem entgegenzuhalten, dass die in Rede stehenden Waren nach Beendigung des vorausgehenden Versandverfahrens in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind (Art. 60 MwSt-SystRL) und nicht mehr einem Verfahren im Sinne des Art. 71 der MwSt-SystRL unterlagen. Die Waren wurden nach ihrer Überlassung wie Inlandswaren behandelt. Art. 71 der MwSt-SystRL verschiebt die Erfüllung des Steuertatbestandes und die Entstehung des Steueranspruches auf den Zeitpunkt, in dem etwaige zollrechtliche Vorverfahren beendet werden. Die Waren konnten im Beschwerdefall damit einem Verbrauch, d.h. einem mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang zugeführt werden (vgl. EuGH 10.7.2019, Rs. C-26/18, EU:C:2019:579, "*Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*", Rz 44, mwN).

Der Tatbestand der Einfuhr (in Österreich) im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1994 ist ohne Zweifel erfüllt. Andernfalls wäre die Bestimmung über die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchst. d der MwSt-SystRL (Art. 6 Abs. 3 UStG 1994) inhaltsleer, weil diese die grundsätzliche Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer im Einfuhrmitgliedstaat erfordert, um unter den dort genannten Voraussetzungen die Gegenstände von dieser Einfuhrumsatzsteuer wieder zu befreien (vgl. hierzu auch VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059). Eine allfällige Verschreibung der Erwerbsteuer im Bestimmungsland ist davon getrennt zu sehen und nicht Gegenstand des gegenständlichen Verfahrens.

Dem entsprechend ist der EuGH in den Urteilen zum Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwSt-SystRL vom 25. 10. 2018, Rs C-528/17, EU:C:2018:868, "*Milan Božičević Ježovnik*" und vom 20.6.2018, Rs. C-108/17, EU:C:2018:473 "*Enteco Baltic*", jeweils das Verfahren 42 betreffende Fälle, auch von der grundsätzlichen Steuerbarkeit im Einfuhrmitgliedstaat ausgegangen.

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich auch insofern vom Sachverhalt der dem EuGH-Urteil *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* vom 10.07.2019, C-26/18, zugrunde lag, weil dort die Waren unter Verletzung der Gestellungspflicht in das Zollgebiet der Union verbracht, ohne Überführung in ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren und damit unter unerlaubter Entfernung vom Verwahrungsort in einen anderen Mitgliedstaat befördert sowie nach Beendigung des externen Versandverfahrens unerlaubt vom Verwahrungsort entfernt wurden (Rz 21 f sowie 42). Somit war in jenem Fall zu klären, ob aufgrund dieser Pflichtverletzungen ein Eingang in den Wirtschaftskreislauf in Deutschland bejaht werden konnte, obwohl die Waren tatsächlich nach Griechenland weiterbefördert wurden. Im Beschwerdefall wurden die Waren jedoch nach Anmeldung in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen.

Soweit die Beschwerdeführerin die Beantwortung der vom EuGH in der Rechtssache C-531/17 zweiten Frage für erforderlich hält, ist sie noch einmal darauf hinzuweisen, dass es im Beschwerdefall nicht um die Entstehung der Steuerschuld wegen Nichterfüllens der Voraussetzungen in Bezug auf einen allfälligen Folgeumsatz in den Bestimmungsmitgliedstaaten geht.

Soweit die Beschwerdeführerin weiters die Ansicht vertritt, dass im Beschwerdefall Österreich auch deshalb nicht zu Erhebung der Umsatzsteuer zuständig sei, weil diese nach Mitteilung der bulgarischen Behörden in Bulgarien vorgeschrieben worden sei, übersieht sie, dass es hier um die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer und nicht um die allenfalls in Bulgarien entstandene Erwerbsteuer geht. Das Entstehen der Erwerbsteuer in Bulgarien steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer in Österreich infolge des Nichterfüllens der Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftlich Lieferung und der dadurch entstandenen Umsatzsteuer in Österreich, auch wenn diese vom zuständigen österreichischen Finanzamt nicht vorgeschrieben worden ist.

Abgesehen davon, dass wie bereits oben ausgeführt es im Beschwerdesache nicht um Folgeumsätze geht, geht die in Rn 68 von der Generalanwältin getroffene Aussage beim gegenständlichen Sachverhalt ins Leere. Die Zuständigkeit zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer liegt zweifelslos bei den österreichischen Behörden.

Dass die für die Importeure auftretenden Personen in die Steuerhinterziehung einbezogen waren und dies wussten steht nach den getroffenen Feststellungen fest. Folgerichtig war die zunächst unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuer nachträglich vorzuschreiben. Die ursprüngliche Annahme der Zollanmeldungen wie angemeldet und Überlassung der Waren steht einer solchen Maßnahme nicht entgegen (vgl. ebenso VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059, Rz 56).

Soweit die Beschwerdeführerin weiters eine Vorsteuerabzugsberechtigung für sich als Speditionsunternehmen beanspruchen möchte, ist sie auch diesbezüglich darauf zu verweisen, dass Gegenstand des Verfahrens nicht der Vorsteuerabzug, sondern die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist.

Davon abgesehen ist nach § 72a letzter Satz ZollR-DG in der hier noch geltenden Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 163/2015. die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erheben, wenn eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist (vgl. VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059, Rz 54f).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung auch bereits wiederholt ausgeführt, dass die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinn des Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG nicht greift, weil es diesfalls an einem Abnehmer mangelte, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009; VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0052; VwGH 25.4.2017, Ra 2016/16/0059, VwGH 29.06.2020, 2020/16/0060). Außerdem ist die Beschwerdeführerin als Speditionsunternehmen nicht liefernde Unternehmerin.

Mit dem ins Treffen geführten Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 21. Dezember 2011 in der Rs C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij NV) hat sich der VwGH ebenfalls schon beschäftigt (vgl. VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009; VwGH 25.4.2017, Ra 2016/16/0059).

Demnach ist die Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin als Anmelderin in einem Verfahren nach § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 239 ZK und § 83 ZollR-DG zu prüfen (VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009) und liegt im Heranziehen der Beschwerdeführerin nach § 71a ZollR-DG für die Einfuhrumsatzsteuerschuld keine de facto unbedingte Haftung vor, welche nach der Rechtsprechung des EuGH unverhältnismäßig wäre.

Im Übrigen steht das Unionsrecht nicht entgegen, wenn die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Verhältnismäßigkeit die Gewährung der Steuerbefreiung gebieten, obwohl die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, im Billigkeitswege entschieden werden.

Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung des EuGH sind mangels einer einschlägigen Gemeinschaftsregelung die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats (vgl. zB EuGH-Urteil vom 15. März 2007 Rs. C-35/05, EU:C:2006:377, „*Reemtsma*“, Rn. 40, mwN). Hat der nationale Gesetzgeber die Berücksichtigung des Vertrauensschutzes und deren Voraussetzungen nicht ausdrücklich im materiellen Recht geregelt, eröffnen die Regelungen des § 83 ZollR-DG verfahrensrechtlich deren Berücksichtigung im Einzelfall.

Soweit sich die Beschwerdeführerin im Rahmen der ersten mündlichen Verhandlung auf die ihrer Meinung nach unzulässige zwingende indirekte Vertretung im Verfahren 42 bezieht, ist sie darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin als Speditionsunternehmen keineswegs gezwungen war, die gegenständlichen Zollanmeldungen in indirekter Vertretung abzugeben, um das Verfahren 4200 in Anspruch nehmen zu können. Sie hätte auch als direkte Vertreterin

auftreten können. Welche Angaben in der Zollanmeldung zur Erlangung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 zu machen sind - im Fall der direkten Vertretung auch die österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferers/Verbringers - ist von der Frage des zulässigen Vertretungsverhältnisses zu trennen. Die Wahlfreiheit ist somit gegeben. Das Bundesfinanzgericht sieht deshalb keine Veranlassung in dieser Frage den Gerichtshof der Europäischen Union im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen.

Die Vorschreibung der zunächst unerhoben gebliebenen Einfuhrumsatzsteuer an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabensforderung bei einem der Gesamtschuldner, zB infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens, uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Die Unternehmen sind an den angegebenen Adressen nicht auffindbar und ist eine Kontaktaufnahme mit den Verantwortlichen nicht möglich. Das spanische Unternehmen führt an der angegebenen Adresse ebenfalls keine Tätigkeiten aus und wurde aus dem MwSt-Register gelöscht. Trotz Bestehens entsprechender Bestimmungen über die Amtshilfe zur Beitreibung von Forderungen ist die Zustellung eines entsprechenden Bescheides und die Einbringung der Abgabenschuld sehr erschwert bis unmöglich. Somit erweist sich auch aus verwaltungsökonomischen Gründen und Gründen der Realisierbarkeit die Einhebung bei der Beschwerdeführerin als sachgerecht.

Im Übrigen ergibt sich die ermessenskonforme Heranziehung der Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer bereits aus dem Normzweck des § 71a ZollR-DG.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, es sei mit dem Urteil des EuGH 12. Mai 2022, C-714/20, EU:C:2022:374, „U.I.“ unvereinbar, sie als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer heranzuziehen, ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass sich ihre Schuldnerschaft als Anmelderin aus der im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmung des § 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 13/1998, iVm § 26 Abs. 1 UStG 1994 mit hinreichender, vom EuGH in dem genannten Urteil geforderten Deutlichkeit ergibt (vgl. hierzu auch bereits das Erkenntnis des VwGH 5.9.2024, Ra 2022/16/0083 Rz42 mwN, im Vorverfahren).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen sind in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Gerichtshofes der Europäischen Union bereits beantwortet worden. Das Bundesfinanzgericht ist davon nicht abgewichen. Eine Uneinheitlichkeit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bezüglich der aufgeworfenen Rechtsfragen ebenfalls nicht zu erkennen. Tatsachenfragen sind einer Revision im Allgemeinen nicht zugänglich. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 13. Jänner 2026