

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Maria Daniel, den Richter Mag. Samir Letica, sowie die fachkundige Laienrichterin Mag. Petra-Maria Ibounig und den fachkundigen Laienrichter Mag. Heinrich Witetschka über die Beschwerde der ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, vom 20. April 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich) vom 17. Juni 2010 (ZI ***3***) betreffend Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 239 ZK nach einer am 26. Mai 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung, in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek, 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

I. Verfahrensgang

Abgabenverfahren:

Mit Bescheid vom 6. Mai 2010 (ZI ***1***) schrieb das Zollamt Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich), der ***Bf*** (Bf) gemäß Art 221 Abs 1 ZK Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 852.433,39 und eine Abgabenerhöhung in Höhe von EUR 7.728,73 vor.

Dagegen erhob die Bf mit Eingabe vom 20. Mai 2010 Berufung. Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2010 (ZI ***2***) gab das Zollamt unter Aufhebung des Bescheides der Berufung statt und erließ am 17. Juni 2010 (ZI ***4***) einen (gleichlautenden) neuen Erstbescheid. Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2010 (ZI ***5***) als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 22. März 2011 (ZI ***6***) wurden die Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2010 (ZI ***2***), der Bescheid vom 17. Juni 2010 (ZI ***4***) und die Berufungsvorentscheidung vom 16. September 2010 (ZI ***5***) gemäß § 299 BAO

aufgehoben, da in der Sache kein neuerlicher Erstbescheid ergehen hätte dürfen und die Stattgabe der Berufung rechtswidrig gewesen sei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 22. März 2011 (ZI ***7***) wurde die Berufung der Bf erneut als unbegründet abgewiesen. In weiterer Folge hob der Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 6. Dezember 2012 (GZ ZRV/0110-Z2L/11) die Abgabenerhöhung des Bescheides vom 6. Mai 2010 (ZI ***1***) zur Gänze auf.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. März 2016 (BFG 22.03.2016, RV/5200111/2011) wurde der Abgabenbescheid vom 6. Mai 2010 abgeändert und die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer mit EUR 769.685,58 neu festgesetzt.

Die von der Bf eingebrachte Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss (VwGH 28.09.2016, Ra 2016/16/0052-3) als unzulässig zurückgewiesen. Die Abgabenvorschreibung wurde damit rechtskräftig.

Erstattungsverfahren:

Die Bf beantragte mit Schreiben vom 20. Mai 2010 Erstattung oder Erlass gemäß Art 239 ZK der mit 6. Mai 2010 bescheidmäßig vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung.

Das Zollamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 17. Juni 2010 (ZI ***3***) als unbegründet ab, da durch die stattgebende Berufungsvorentscheidung in derselben Sache der Antrag gegenstandslos geworden sei.

Der Antrag der Bf vom 20. April 2011 auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO gegen die Versäumung der Frist zur Erhebung einer Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes vom 17. Juni 2010 (ZI ***3***) wurde durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. März 2021 (BFG 24.03.2021, RS/1200002/2018) aufgrund der Aufhebung der stattgebenden Beschwerdeentscheidung bewilligt.

Mit Beschwerdeentscheidung des Zollamtes vom 24. Jänner 2022 (ZI ***3-1***) wurde die Beschwerde der Bf mit der Begründung, sie habe offensichtlich fahrlässig gehandelt und es bestehe keine Existenzgefährdung, als unbegründet abgewiesen.

Die Bf beantragte mit Schreiben vom 24. Februar 2022 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass sie sämtliche ihr obliegenden Sorgfaltspflichten erfüllt habe. Zudem bestehe Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG 1994, da ihr Verhalten nach der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Rechtslage zulässig gewesen sei. Die Bf habe insbesondere die erforderlichen Level-2-Abfragen durchgeführt und dadurch sowohl den aufrechten Bestand der UID-Nummer als auch deren Übereinstimmung mit dem Warenempfänger überprüft. Es sei auch unverhältnismäßig, sie mit der Haftung der EUSt zu

belasten. Das Zollamt habe den Verdacht von Zollverstößen gehabt und die Bf dennoch nicht gewarnt. Die Bf vertraute zudem auf die bestehende Verwaltungspraxis und brachte eine Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung vor.

Mit Eingaben vom 29. Jänner 2024 und 17. Dezember 2024 erstattete die Bf ergänzende Vorbringen zur gegenständlichen Beschwerdesache und verwies dabei auf weitere einschlägige Judikatur.

Das Zollamt nahm mit Schreiben vom 12. Februar 2025 zu diesen Eingaben Stellung.

Die mündliche Verhandlung fand am 26. Mai 2026 auf Antrag der Bf statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf, ein Speditionsunternehmen, beantragte mit Zollanmeldung vom 3. April 2006 (ZI ***90***) als Anmelderin die Überführung von Prozessoren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 durch Angabe des Verfahrenscodes 4200 in der Zollanmeldung.

Die Bf handelte dabei unter Anwendung ihrer Sonder-UID-Nr in indirekter Vertretung der Warenempfängerin, ***IT***, ***Adresse IT***. Als Versender/Ausführer war die ***HL GmbH***, ***Adresse HL GmbH***, in der Zollanmeldung angeführt. Im Feld 20 Lieferbedingungen wurde „EXW“ angegeben.

Als Bestimmungsland (Feld 17) erklärte die Bf Dänemark (Ländercode „DK“), mit der Adresse der Warenempfängerin. Die Waren stammten aus dem Ursprungsland Malaysien. Das Feld 44 (besondere Vermerke) wurde mit „*Steuerfreie Lieferung*“ befüllt.

In sämtlichen Rechnungen sowie im CMR-Frachtbrief war als Lieferadresse das in Großbritannien gelegene Logistikzentrum ***P***, ***Adresse P***, angegeben.

Die von der ***HL GmbH*** beim Bundeszentralamt für Steuern am 3. April 2006 durchgeführte UID-Abfrage im Rahmen des qualifizierten Bestätigungsverfahrens (Stufe 2) hinsichtlich der Warenempfängerin ergab den Status „*gültig*“ und wurde der Bf übermittelt.

Die der Bf erteilte Vollmacht zur „*Fiskalvertretung/Einfuhrabfertigung*“ wurde von der ***IT*** am 3. April 2006, dem Tag der Zollanmeldung, ausgestellt und für diese im Auftrag („i.A“) von der Ausfühlerin ***HL GmbH*** unterfertigt.

Den Verzollungsauftrag und die Verzollungsunterlagen erhielt die Bf von der ***NI GmbH & Co KG***, ***Adresse NI GmbH & Co KG***. Auch die Verzollungskosten wurden von der ***NI GmbH & Co KG*** getragen.

Die Geschäftsbeziehung zwischen der Bf und der Warenempfängerin kam über die ***NI GmbH & Co KG*** zustande. Weder die ***HL GmbH*** noch die ***IT*** waren international bekannt, zudem bestanden zwischen der Bf und diesen Unternehmen keinerlei geschäftliche Kontakte. Die Bf vertraute auf die übermittelten Informationen der ***NI GmbH & Co KG***.

Zum Zeitpunkt der Zollanmeldung war der Bf bekannt, dass die Waren direkt nach Großbritannien befördert werden sollten.

Die Zollanmeldung wurde antragsgemäß angenommen und die Waren ohne Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer überlassen. Da es sich um zollfreie Waren handelte, wurden keine Zölle erhoben.

Zur Warenbewegung:

Die verfahrensgegenständlichen Waren wurden vom Flughafen Zürich bis zur österreichischen Grenze mit einem T1-Versandverfahren verbracht und bei der Zollstelle Lustenau gestellt. Nach der Zollabfertigung wurden die Waren unmittelbar zu dem in Großbritannien gelegenen Logistikunternehmen ***P*** verbracht und von diesem mit dem Vermerk „*Goods unchecked*“ übernommen. Die ***P*** war nicht Endabnehmer der Waren und tätigte keinen steuerbaren Erwerb.

Frachtführer des Transports war die ***SL GmbH***, ***Adresse SL GmbH***, Schweiz, welche von der Bf weder beauftragt noch bezahlt wurde. Die Bf hat weder die Transporte organisiert noch selbst durchgeführt. Für die verfahrensgegenständlichen Waren wurde keine Umsatzsteuer entrichtet. Der Verbleib der Waren ist ungewiss. Die Bf hat keine Kontaktdaten des Fahrers (Namen, Telefonnummer etc) aufgenommen.

Die materiellen und formellen Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Verbringung gemäß Art 3 Abs 1 Z 1 iVm. Art 7 Abs 2 Z 1 UStG 1994 lagen nicht vor.

Die ***IT*** verfügte zu keinem Zeitpunkt über eine Buchführung und war in Großbritannien steuerlich nicht registriert. Sie führte weder im Bestimmungsland Großbritannien noch in Dänemark eine Erwerbsbesteuerung durch. Ein in Großbritannien registriertes Unternehmen, das den Erwerb getätigt hat, konnte nicht festgestellt werden.

Weder gegen die ***IT*** noch gegen die ***HL GmbH*** wurde seitens des Zollamtes ein eigenes Ermittlungsverfahren geführt. Zur ***HL GmbH*** führte das Zollamt im Jahr 2009

eine interne Abfrage durch. Der Ermittlungsbericht der Zollfahndung Stuttgart von 2010 wurde dem Zollamt im Februar 2010 übermittelt.

Zur finanziellen Lage der Bf:

Die Bf ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der ***V-AG***, ***Adresse V-AG, und erbrachte ausschließlich Leistungen für ihre Muttergesellschaft. Sie ist aktuell nicht mehr operativ tätig. Die Bf tritt als gesellschaftsrechtlich verselbständigte Zweigniederlassung auf und wird auf der Internetpräsenz der Muttergesellschaft als Niederlassung/Filiale bezeichnet (ch.kompass.com). Die Muttergesellschaft ist Teil des ***X-Konzerns***. Die Bf weist für das Jahr 2025 ein Eigenkapital von rund EUR 179.000,00 und einen durchschnittlichen Jahresgewinn von rund EUR 2.000,00 (ohne Verlustvorträge) auf. Sie verfügt über keine eigenen Mitarbeiter.

Ein Insolvenzantrag wurde nicht gestellt.

Die der Bf in Höhe von EUR 769.685,58 rechtskräftig vorgeschriebenen Abgaben wurden zur Gänze entrichtet. In der Bilanz der Bf scheint diesbezüglich kein Passivposten auf.

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 § 167 Abs 2 BAO 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.

Das Bundesfinanzgericht gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt des Verwaltungsaktes des rechtskräftigen Festsetzungsverfahrens (BFG 22.3.2018, RV/5200111/2011), den Inhalt des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes, sowie auf das Vorbringen der Parteien und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen betreffend Angaben in den Zollanmeldungen sind unstrittig. Aus der Niederschrift der mündlichen Verhandlung vom 1. März 2016 zum Festsetzungsverfahren (BFG 22.3.2016, RV/5200111/2011) und der mündlichen Verhandlung am 26. Mai 2026 ergibt sich, dass die Bf wusste, dass es sich bei der ***P*** nicht um die Endabnehmerin handelte.

Die Feststellung, wonach die Bf im Zeitpunkt der Zollanmeldungen wusste, dass die Waren nach Großbritannien geliefert werden sollten, ergibt sich aus den Proforma-Rechnungen sowie den CMR-Frachtbriefen, die die Lieferadresse der ***P***, ***Adresse P***, U.K., aufwiesen.

Der übereinstimmende Schriftzug der Unterschriften auf den Proformarechnungen der ***HL GmbH*** und auf der Verzollungsvollmacht der ***IT*** an die Bf lässt erkennen, dass die ***HL GmbH*** diese unterfertigt hat.

Dass die ***IT*** Teil eines Umsatzsteuerkarussellbetruges war und nie beabsichtige die Umsatzsteuer zu entrichten, ergibt sich aus dem Ermittlungsverfahren des rechtskräftigen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 22. März 2016, insbesondere der darin genannten Auskunft der dänischen Behörden (BFG 22.3.2016, RV/5200111/2011).

Die Feststellung, wonach für die Waren keine Umsatzsteuer entrichtet wurde, ergibt sich daraus, dass der Verbleib der Waren nicht festgestellt werden konnte.

Die gesellschaftlichen Verhältnisse und die finanzielle Lage der Bf ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug, den Jahresabschlüssen und dem Ausgliederungsbericht 2026 der ***X***.

Die von der Bf beantragte Einvernahme des Geschäftsführers der ***NI GmbH & Co KG***, ***GD***, zum Beweis einer langjährigen vertrauensvollen, Geschäftsbeziehung zur Bf ist nicht geeignet, zur Klärung entscheidungserheblicher Tatsachen beizutragen (vgl VwGH 19.5.2015, 2014/16/0016). Der Beweisantrag war demnach gem § 183 BAO wegen Unerheblichkeit abzulehnen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß Art 239 Abs 1 ZK können Einfuhrabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, welche sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind.

Art 899 ZK-DVO lautet:

„(1) Stellt die Entscheidungszollbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,

- dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in den Artikeln 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;“

...

(2) In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

...“

§ 83 ZollR-DG lautet:

„Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Art 239 ZK in Verbindung mit Art 899 Abs 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben.“

Gemäß Art 6 Abs 3 UStG 1994 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, 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.

Art 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

"(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) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

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

...

(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."

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen gemäß § 18 Abs 8 UStG 1994 im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Auf Grund des Art 7 UStG 1994 hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, VO BGBl. Nr. 401/1996, erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

"§ 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. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.*

§ 3. Abs 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.

...

§ 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.

§ 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."*

Art 143 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge RL 2006/112/EG) lautet auszugsweise:

"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; ..."

Eingangs ist zu erwähnen, dass der verfahrensgegenständliche Antrag vom 20. Mai 2010 die Erstattung der mit Bescheid vom 6. Mai 2010 (ZI ***1***) nachträglich buchmäßig erfassten und vorgeschriebenen Abgaben in Höhe von EUR 860.162,12 (Einfuhrumsatzsteuer) und EUR 7.728,73 (Abgabenerhöhung) umfasste. Mit der Beschwerde vom 20. April 2011 hat die Bf die Abweisung ihres Antrages auf Erstattung (Bescheid vom 17.06.2010, ZI ***3***) vollumfänglich angefochten.

Das Bundesfinanzgericht hat zwischenzeitlich die Einfuhrumsatzsteuer mit EUR 769.685,58 neu festgesetzt (BFG 22.03.2016, RV/5200111/2011), während der Unabhängige Finanzsenat (UFS) die Abgabenerhöhung zur Gänze aufgehoben hat (UFS 06.12.2012, GZ ZRV/0110-Z2L/11).

Diese Differenzbeträge wurden der Bf gutgeschrieben.

Dementsprechend war der Antrag auf Erstattung hinsichtlich der bereits gutgeschriebenen Beträge abzuweisen.

Betreffend die übrige Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 769.685,58 ist zu prüfen, ob die Erstattungsvoraussetzungen des Art 239 ZK und des § 83 ZollR-DG vorliegen.

Artikel 239 des Zollkodex stellt eine "*allgemeine Billigkeitsklausel*" dar. Diese Bestimmung sowie Artikel 905 der Durchführungsverordnung sollen eine außergewöhnliche Situation erfassen, in der sich der betroffene Wirtschaftsteilnehmer im Vergleich zu anderen, die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern, befindet (EuGH 25.02.1999, C-86/97). Die Billigkeitsklausel und Artikel 905 der Durchführungsverordnung finden insbesondere dann Anwendung, wenn es im Verhältnis zwischen dem betreffenden Wirtschaftsteilnehmer und der Verwaltung unbillig wäre, diesen einen Schaden tragen zu lassen, den er bei ordnungsgemäßen Verlauf nicht erlitten hätte.

Der EuGH und das EuG haben wiederholt ausgesprochen, dass besondere Umstände iSd Art 239 ZK jedenfalls nicht dadurch zu begründen sind, dass der Beteiligte nunmehr Einwendungen gegen den ursprünglichen Abgabenbescheid erhebt, also dessen Rechtmäßigkeit anzweifelt (EuGH 12.03.1987, Rs 144, 145/85; EuG 21.09.2004, T-104/02). Das Billigkeitsverfahren dient nicht dazu, über das Bestehen einer Eingangsabgabenschuld zu befinden (EuG 21.09.2004, T-104/02, Rz 26). Die Bf kann daher mit ihren Einwänden, mit denen sie die Rechtswidrigkeit der Abgabenfestsetzung behauptet, nicht durchdringen, da das diesbezügliche Abgabenverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist. Ein näheres Eingehen auf die Ausführungen der Bf, mit der sie die Rechtmäßigkeit der Abgabenvorschreibung in Frage stellt, erübrigt sich daher.

Das Vorliegen eines besonderen Falles iSd Art 239 ZK iVm Art 905 ZK-DVO ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH dann nachgewiesen, wenn sich aus den Umständen des Falles ergibt, dass sich der Antragsteller im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Lage befindet und er ohne das Vorliegen der betreffenden Umstände den mit der Festsetzung der Zollschuld verbundenen Nachteil nicht erlitten hätte (EuGH 25.06.2008, C-204/07 P, Rz 88).

Für die Erstattung oder den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben hat Österreich den Gesetzesbegriff des „*besonderen Falles*“ in § 83 ZollR-DG legal definiert. Demnach liegt ein besonderer Fall vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage

der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist (vgl VwGH 28.02.2019, Ra 2019/16/0048).

Gleichzeitig besteht die Möglichkeit dieses Gesamtschuldners, seine Gutgläubigkeit und den Vertrauensschutz durch einen Antrag nach Art 239 ZK und § 83 ZollR-DG auf Erlass der Umsatzsteuerschuld oder auf Erstattung der allenfalls bereits entrichteten Einfuhrumsatzsteuerschuld geltend zu machen (VwGH 28.09.2016, Ra 2016/16/0052). Der von einem nach § 71a ZollR-DG herangezogenen Gesamtschuldner dagegen eingewandte Vertrauensschutz oder dessen Gutgläubigkeit ist im Erlass- oder Erstattungsverfahren nach § 83 ZollR-DG zu prüfen (vgl etwa VwGH 28.09.2016, Ra 2016/16/0052, und VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059).

Die Bf macht Gutgläubigkeit iSd der EuGH-Rechtsprechung geltend und bringt vor, sie sei gutgläubig als Vertreterin der Warenempfängerin eingeschritten und habe die Vorschriften des UStG 1994 nicht verletzt sowie all ihre obliegenden Verpflichtungen eingehalten. Nach Ansicht der Bf seien die in Art 143 RL 2006/112/EG normierten Voraussetzungen hinsichtlich der Beförderung bereits mit dem erfolgten Verlassen der Waren aus dem Mitgliedstaat, in dem die Zollanmeldung erfolgte, erfüllt.

Die Bf übersieht diesbezüglich allerdings, dass die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer davon abhängig ist, dass der Importeur anschließend eine Lieferung durchführt, die selbst nach Art 138 RL 2006/112/EG steuerbefreit ist und daher die in diesem Artikel festgelegten materiellen Voraussetzungen erfüllt sein müssen (vgl EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 47). Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer darf nicht allein deshalb versagt werden, weil ein gegebenenfalls vom nationalen Recht eines Mitgliedstaats vorgesehenes formelles Erfordernis, wie die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers, nicht beachtet wurde (vgl EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 51 ff). Dies gilt jedoch nur, sofern nachgewiesen wird, dass die materiellen Voraussetzungen der Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung tatsächlich erfüllt sind (vgl EuGH 09.02.2017, C-21/16, Rz 29 und 32). Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung wird in Art 138 Abs 1 RL 2006/112/EG geregelt und setzt voraus, dass eine Lieferung nach Art 14 RL 2006/112/EG vorliegt, deren Empfänger ein Steuerpflichtiger ist. Es braucht den Nachweis, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und dieser Gegenstand den Liefermitgliedstaat physisch auch verlassen hat (vgl EuGH 09.02.2017, C-21/16, Rz 25). Das angestrebte Ziel der Richtlinie ist es, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt, zu verlagern (EuGH 07.12.2010, C-285/09, Rz 37). Wenn unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände und trotz der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise, die zur Überprüfung der Erfüllung der Voraussetzungen von Art 138 Abs 1 RL 2006/112/EG erforderlichen Angaben fehlen, ist ihm die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, ohne dass die Steuerbehörde

nachweisen müsste, dass dieser Steuerpflichtige an einer Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt war (vgl. EuGH 29.02.2024, C-676/22, Rz 39).

Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung trägt derjenige, der sich auf die Steuerbefreiung beruft (EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 67).

Die angeführte Judikatur betrifft zwar die RL 2006/112/EG, kann jedoch auf die im Beschwerdefall noch anzuwendende Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie RL 77/388/EWG (ABl Nr L 145 vom 13.06.1977; gültig bis 31.12.2006) übertragen werden, da das maßgebliche System beibehalten wurde.

Nach dem festgestellten Sachverhalt liegen die materiellen Voraussetzungen des Art 6 Abs 3 UStG 1994 nicht vor. Wie oben dargelegt, setzt die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass der Erwerb beim Abnehmer im Bestimmungsland steuerbar ist. Der Abnehmer muss daher Unternehmer bzw Steuerpflichtiger sein.

Für die Steuerfreiheit kommt es nicht darauf an, ob die Umsatzsteuer in Großbritannien tatsächlich entrichtet wurde, sondern, dass mit der Ware ein steuerbarer Umsatz ausgeführt wurde. Im vorliegenden Fall fehlt es an einem bekannten steuerpflichtigen Erwerber im Bestimmungsland Großbritannien, anhand dessen nachgewiesen werden kann, dass die Waren einem steuerbaren Erwerb unterlagen (Art 1 UStG 1994 bzw Art 3 UStG 1994). Auch die indirekt vertretene ***IT*** hat im Bestimmungsland keine Erwerbsbesteuerung durchgeführt.

Ob die Waren tatsächlich nach Großbritannien befördert wurden, ist insoweit unerheblich. Ist die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung nicht steuerfrei, fehlt es zugleich an der Voraussetzung für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 bzw Art 7 UStG 1994.

Darüber hinaus ist die Unmittelbarkeit iSd Art 6 Abs 3 UStG 1994 nicht erfüllt. Diese setzt voraus, dass es sich aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine einzige Lieferung handelt, somit Personenidentität zwischen dem die Einfuhrumsatzsteuer schuldenden Unternehmer und dem Unternehmer, der die Waren im Anschluss an die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr innergemeinschaftlich liefert oder verbringt, besteht. Im vorliegenden Fall ist weder eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung noch eine Verbringung erfolgt, sodass eine Personenidentität zwischen dem einfuhrumsatzsteuerschuldenden und dem innergemeinschaftlich liefernden Unternehmen nicht bestehen kann.

Die Bf bringt vor, sie habe all ihre gesetzlichen Verpflichtungen mit dem Nachweis der Ausfuhr aus Österreich und der Prüfung der UID-Nr der ***IT*** im qualifizierten Bestätigungsverfahren (Stufe 2) erfüllt. Dass die Ware Österreich verlassen hat, sei unstrittig.

Gemäß Art 7 Abs 3 UStG 1994 müssen die Voraussetzungen des Abs 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Buchnachweis zu führen ist, regelt die VO BGBl. Nr. 401/1996.

Dementsprechend war es zum verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt für den liefernden Unternehmer verpflichtend, bei der innergemeinschaftlichen Lieferung ua die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der UID-Nr des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen (§ 5 der VO) bzw bei der ihr gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringung ua die Anschrift und die UID-Nr des im anderen Mitgliedstaat gelegenen Unternehmensteiles aufzuzeichnen (§ 7 der VO).

Nach § 18 Abs 8 UStG 1994 müssen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung die Voraussetzungen aus den Büchern oder Aufzeichnungen in Verbindung mit den Belegen des liefernden Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar zu ersehen sein. Der Buchnachweis dient dazu, die materiellen Voraussetzungen der steuerfreien Lieferung nachzuweisen.

Beantragt ein Spediteur als indirekter Vertreter unter Verwendung seiner Sonder-UID-Nr die steuerfreie Einfuhr von Waren zum Zweck einer anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung, muss in der Zollanmeldung die UID-Nr des Empfängers angegeben werden. Deren Überprüfung erfolgt im Rahmen des Bestätigungsverfahrens. Die Inanspruchnahme des qualifizierten Bestätigungsverfahrens des Art 28 Abs 2 UStG 1994 (Stufe 2) ist bei erstmaliger Geschäftsbeziehung zwingend, bei ständigen Geschäftsbeziehungen hingegen nur gelegentlich bzw in Zweifelsfällen geboten.

Die Angabe der UID-Nr ist zwar nach Art 7 UStG 1994 keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach der VO BGBl. Nr. 401/1996 zwingend aufzuzeichnen. Damit wird die UID-Nr Bestandteil des Buchnachweises; die fehlende oder unrichtige Aufzeichnung kann zur Versagung der Steuerfreiheit führen (vgl VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064).

Liegen die Nachweise im Sinne der VO BGBl. Nr. 401/1996 vor, kann von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn begründete Zweifel an der Echtheit und Ordnungsmäßigkeit der Belege vorliegen. Wird der Nachweispflicht nicht oder nur unvollständig nachgekommen oder erweisen sich die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht auszugehen.

Die verfahrensgegenständlichen Waren wurden durch einen selbstständigen Frachtführer befördert, sodass eine Versendung iSd § 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 vorliegt.

Dementsprechend hat die Bf den Nachweis der Beförderung iSd § 7 Abs 5 UStG 1994 in Form von Versendungsbelegen zu führen.

Der vorliegende Versendungsbeleg ist untauglich, um den Beweis zu erbringen, dass die Waren für die in der Zollanmeldung vertretene *****IT***** bestimmt waren, da sich aus diesem nicht ergibt, dass der Warenempfänger die Sendung übernommen hat. Es ist aus dem Versendungsbeleg daher nicht ersichtlich, dass die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Verbringung erfüllt sind.

In der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldung hat die Bf die Lieferbedingung „EXW“ (ab Werk) angegeben, sodass sie von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringung ausgehen musste. Sie war daher nach § 7 der VO BGBl. Nr. 401/1996 verpflichtet, die Anschrift und die UID-Nr des im anderen Mitgliedstaat gelegenen Unternehmensteils aufzuzeichnen.

Der Bf war bewusst, dass die Waren direkt nach Großbritannien befördert werden sollten. Daher wäre die Aufzeichnung der Anschrift und der UID-Nr des Unternehmensteils in Großbritannien erforderlich gewesen. Dies ist jedoch nicht erfolgt, da die *****IT***** weder über eine Niederlassung noch über eine UID-Nr in Großbritannien verfügte.

Das BMF hat mit Datum 16. August 2005 eine Information zur Sonder-UID-Nr für Sepditeure veröffentlicht. Demnach kann aus Vereinfachungsgründen einem inländischen Spediteur, der als indirekter Vertreter und damit als Anmelder bei der Überführung der Waren in den freien Verkehr auftritt, eine Sonder-UID-Nr erteilt werden, unter der sein Kunde (der indirekt Vertretene) innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen und die Befreiung für die Einfuhr in Anspruch nehmen kann. Aus dieser Information, geht hervor, dass diese Vereinfachungsregel nicht angewendet werden kann, wenn die UID-Nr des Warenempfängers nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Die Sonder-UID-Nr wurde demnach von der Bf zu Unrecht in Anspruch genommen.

Zu den Ausführungen der Bf betreffend die vorgebrachten Änderungen ab 1. Oktober 2006 ist festzuhalten, dass sich diese auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 10. Juli 2006, BMF-010219/0293-VI/9/2006, beziehen.

Dieser Erlass betrifft Änderungen der UStR 2000 im Zusammenhang mit der Zulässigkeit der Anwendung der Vereinfachungsregelung der Sonder-UID-Nr sowie mit der Verpflichtung zur Nennung des umsatzsteuerlichen Erwerbers in jenem anderen Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Die Ergänzung des Art 143 RL 2006/112/EG um einen zweiten Absatz erfolgte hingegen erst durch die RL 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 zur Änderung der RL 2006/112/EG (ABl 2009, L 175, S 12). Die für die Führung des Buchnachweises maßgeblichen Bestimmungen der VO BGBl. Nr. 401/1996 wurden seit ihrem Inkrafttreten im Jahr 1996 nicht novelliert. Daraus folgt, dass bei einer Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat als jenen, in dem der in der Zollanmeldung genannte Warenempfänger seinen Sitz hat, die bloße Angabe einer vom Sitzstaat ausgestellten UID-Nr nicht ausreicht. Vielmehr waren gemäß § 7 der VO BGBl. Nr. 401/1996 ua die Anschrift und die UID-Nr des im anderen Mitgliedstaat gelegenen Unternehmensteiles aufzuzeichnen.

Der Buchnachweis im Sinne der VO BGBl. Nr. 401/1996 wurde daher nicht erbracht.

Die Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 kann nicht allein aus dem Grund versagt werden, dass in der Zollanmeldung eine unrichtige UID-Nr des Abnehmers angegeben wurde und kein Hinweis auf den Beförderungsnachweis enthalten war. Dies gilt aber nur wenn nachgewiesen wird, dass die materiellen Voraussetzungen für die USt-Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich erfüllt sind und der Abnehmer zudem über eine gültige UID-Nr verfügt (VwGH 28.02.2019, Ra 2017/16/0121 Rz 10). Dies ist allerdings nicht der Fall, da - wie bereits dargelegt - die materiellen Voraussetzungen nicht erfüllt wurden.

Bei der Frage der Sorgfalt des Zollschuldners ist zu prüfen, ob er sich, sobald er Zweifel an der Richtigkeit der Angaben hatte, informiert und sich weitestmöglich Aufschluss darüber verschafft hat, ob seine Zweifel berechtigt waren (EuGH 26.06.1990, Rs. 64/89, Rz 22).

Die in den zum Zeitpunkt der Abfertigung vorliegenden Rechnungen und Versendungsbelegen (CMR-Frachtbrief) enthaltenen Angaben waren geeignet bei der Bf Zweifel hervorzurufen, ob die Waren tatsächlich für die in der Anmeldung genannte dänische Empfängerin bestimmt waren.

Der Bf war im Zeitpunkt der Zollanmeldung bewusst, dass die angemeldeten Waren nicht nach Kopenhagen, sondern nach Großbritannien befördert werden sollten und dass die von ihr indirekt vertretene ***IT*** in Großbritannien steuerlich nicht erfasst war. Aufgrund der in Feld 20 der Zollanmeldung angegebenen Lieferbedingung „EXW“ (ab Werk) und des damit verbundenen Übergangs der Verfügungsmacht im Drittland hätte sie von einer Verbringung zur eigenen Verfügung der ***IT***, welche eine UID-Nr in Großbritannien vorausgesetzt hätte, ausgehen müssen.

Der außerhalb Dänemarks liegende Auslieferungsort und der ungewöhnliche Transportweg der aus Malaysia stammenden Gegenstände waren ersichtlich. Der Bf war auch bewusst, dass die ***P*** nicht die Endabnehmerin war. Sie konnte lediglich annehmen, dass die ***P*** zur Entgegennahme der Waren für die ***IT*** ermächtigt war, ohne dies jedoch zu überprüfen. An welchen Endabnehmer die Waren im Bestimmungsland geliefert werden sollten, war der Bf

unbekannt; ein etwaiges Streckengeschäft konnte sie lediglich vermuten. Sie hatte auch keine Kontrolle über den tatsächlichen Transportweg. Im Zeitpunkt der Zollanmeldung war der Bf daher bewusst, dass sie den Enderwerber der Waren nicht namhaft machen konnte und ihr folglich auch nicht bekannt sein konnte, ob und in welchem Mitgliedstaat die betreffenden Waren einer Besteuerung unterzogen werden würden. Auch den tatsächlichen Empfang der Waren durch die von ihr indirekt vertretene Warenempfängerin hat die Bf nicht überprüft.

Die mangelnde Kenntnis über den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat war kausal für die Verwehrung der Umsatzsteuerbefreiung, zu der sie in weiterer Folge herangezogen wurde. Die Bf hätte im Zeitpunkt der Zollabfertigung Zweifel an der Richtigkeit der Angaben der ***IT*** haben und sich darüber Aufschluss verschaffen müssen. Dies wäre ihr auch in Form einer Kontaktaufnahme mit der ***IT*** zumutbar gewesen. Sie hat dahingehend auffallend sorglos gehandelt.

Nach Art 199 ZK-DVO übernimmt der Anmelder mit Abgabe einer von ihm unterzeichneten Zollanmeldung Gewähr für die Richtigkeit der in der Zollanmeldung gemachten Angaben.

Die Erklärungen des Abnehmers hat der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (Unternehmer) zu prüfen. Maßgebend sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes (vgl VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070; VwGH 29.03.2007, 2006/16/0178).

Ihre zur Verfügung stehenden Unterlagen hat die Bf von einer anderen Spedition (***NI GmbH & Co KG***) und nicht von der ihr indirekt vertretenen ***IT*** erhalten; selbst die Vollmacht für die Fiskalvertretung wurde nicht von dieser direkt unterfertigt, sondern im Auftrag von der ***HL GmbH*** unterschrieben. Die Bf hatte bis dahin weder mit der ***HL GmbH*** noch mit der ***IT*** Geschäftsbeziehungen oder einschlägige Erfahrungen.

Sie hat offensichtlich ohne nähere Prüfung die Angaben ihres Auftraggebers übernommen und ist damit nicht die ihr als Fiskalvertreterin obliegenden Prüfpflichten nachgekommen

Die Voraussetzungen für gutgläubiges Handeln einer anderen Person als der Steuerschuldnerin liegen hier nicht vor. Insbesondere hat die Bf nicht die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet und auch nicht alle ihr zumutbaren Maßnahmen ergriffen; zudem kann eine Beteiligung an einem Betrug nicht ausgeschlossen werden (vgl EuGH 21.12.2011, C- 499/10, Rz 26). Durch das dargestellte Unterbleiben der Überprüfung der ihr aufgefallenen Unstimmigkeiten in den Angaben der ***IT*** hat die Bf das Handeln der Steuerbetrüger erleichtert und damit das Zuwiderhandeln ermöglicht.

Die daraus resultierende Abgabenbelastung erweist sich gem § 83 ZollR-DG nach Lage der Sache nicht als unbillig

Zum Vorbringen der Bf, der Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 müsse greifen, ist auszuführen, dass die Verfügungsmacht über die Waren bereits mit Beginn der Versendung im Drittland auf die Warenempfängerin übertragen wurde. Daher liegt eine innergemeinschaftliche Verbringung von Waren aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch den Unternehmer zu seiner Verfügung iSd Art 3 iVm Art 7 UStG 1994 vor. Die in Art 7 Abs 4 UStG 1994 genannte Vertrauensschutzregelung greift in diesem Fall nicht, da es im Falle eines innergemeinschaftlichen Verbringens iSd Art 3 Abs 1 Z 1 UStG 1994 an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (vgl VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Die Bf hätte dadurch auch nichts gewonnen, da der Vertrauensschutz nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 nur greift, wenn die unrechtmäßige Inanspruchnahme der steuerfreien Behandlung einer innergemeinschaftlichen Lieferung auf unrichtigen Angaben beruht, die der Unternehmer überprüft hat und deren Unrichtigkeit er auch unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte (vgl VwGH 19.09.2020, Ra 2018/13/0106). Dies ist, wie oben dargelegt, gerade nicht der Fall.

Die Bf bringt vor, sie habe auf die bis 2010 bestehende Verwaltungspraxis vertraut, die im Rundschreiben des BMF bekräftigt worden sei. Dazu ist auszuführen, dass es sich bei dem von der Bf vorgelegten Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. August 2002 (Zl ***ZK-1***) um kein Rundschreiben, sondern um eine sachverhaltsbezogene Anfragebeantwortung an die ***VS-AG*** handelte.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben setzt voraus, dass ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn bzw für seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen ist und dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat (vgl VwGH 04.12.2003, 2003/16/0114; VwGH 21.06.2004, 2003/17/0334). Dieses Schreiben ist gerade nicht an die Bf ergangen.

Zudem schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104; VwGH 03.11.2005, 2003/15/0136).

Des Weiteren übersieht die Bf, dass laut diesem Schreiben die Voraussetzungen in der sachverhaltsbezogenen Anfrage durch das Vorliegen der „UID-Nummer des Erwerbers“ sowie eines „Ablieferungsnachweises durch Übernahmebestätigung des Erwerbers“ erfüllt werden. Im gegenständlichen Fall wurde die Ware gerade nicht vom Erwerber übernommen. Die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz liegen daher nicht vor.

Die Bf sieht das Vorliegen eines besonderen Umstandes auch darin, dass das Zollamt bereits vor der Zollanmeldung Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit der Verzollungen der

Versendungen der ***HL GmbH*** gehabt habe, sie jedoch darüber nicht informiert worden sei. Bei entsprechender Information des Zollamtes hätte die Bf die Verzollung nicht vorgenommen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Zeitpunkt der Verzollung, anders als in der angeführten Entscheidung des EuGH (EuGH 07.09.1999, C-61/98) weder ein Ermittlungsverfahren beim Zollamt anhängig war noch diesem entsprechende Ermittlungen bekannt waren. Eine bewusste Unterlassung der Weitergabe von Informationen zwecks Durchführung allfälliger Ermittlungen lag daher nicht vor.

Das von der Bf angeführte Schreiben des Fachoberinspektors ***MB*** vom 20. Jänner 2006 an die Steuer- und Zollkoordination Region West (die damalige Betrugsbekämpfungskoordination des Zollamtes), vermag daran nichts zu ändern, handelte es sich dabei gerade um eine Verdachtsmeldung, um ein Ermittlungsverfahren zu begründen. Dem Zollamt wurde der Ermittlungsbericht der Zollfahndung Stuttgart von 2010 erst im Februar 2010 übermittelt. Die internen Abfragen betreffend ***HL GmbH*** erfolgten 2009, lange nach der gegenständlichen Zollanmeldung. Das Handeln der Zollbehörde hatte im gegenständlichen Einfuhrfall keinen Einfluss auf das Unterbleiben der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer anlässlich der Annahme der jeweiligen Zollanmeldung.

Die Bf weist darauf hin, dass ein Zollbeamter die Waren bereits gekannt habe, die gegenständliche Abfertigung auch von den österreichischen Zollbehörden überprüft worden sei (Dokumentenkontrolle, Tarifierung etc) und seitens des Zollamtes keine Zuwiderhandlungen entdeckt worden seien. Dem ist zu entgegnen, dass es im Rahmen einer gewöhnlichen Beschau bzw Dokumentenkontrolle nicht möglich ist, die aufgezeigten Versäumnisse der Bf, insbesondere die Widersprüche in den Angaben, zu entdecken. Das Zollamt hatte jedenfalls im Zeitpunkt der Zollabfertigungen noch keine Kenntnis von den oben näher geschilderten Umständen.

Die Lage der Bf unterscheidet sich nach dem festgestellten Sachverhalt nicht von der Situation anderer Speditionsunternehmen, die sich im Handelsverkehr dem Risiko aussetzen, durch betrügerische Handlungen Dritter geschädigt zu werden, indem sie als Gesamtschuldner für eine Zollschuld einstehen müssen, für die sie in indirekter Vertretung eines Wirtschaftsbeteiligten eine Zollanmeldung abgegeben haben, der nie beabsichtigt hatte, die Zollschuld zu begleichen (vgl EuG 18.01.2000, T-290/97 Rz 82 ff).

Aus dem Sachverhalt lässt sich kein Sonderfall ableiten, der über das normale Geschäftsrisiko eines Speditionsunternehmens hinausgeht und bei dem das Interesse der Gemeinschaft an der vollen Beachtung der Zollvorschriften nicht überwiegen würde (vgl EuGH 25.07.2008, C-204/07 P, Rz 93).

Die Voraussetzungen für die Erstattung der Abgaben liegen daher insofern nicht vor.

Die Bf macht geltend, dass ihre Existenz durch die Zahlung der Abgabeforderung ernsthaft gefährdet sei.

Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen (Erlass oder Erstattung) sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend.

Die Bf ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der schweizerischen ***V-AG***. Sie ist eine als Gesellschaft geführte Zweigniederlassung. Die Muttergesellschaft wie auch die Bf sind im Konzern der ***X-Konzerns*** eingebunden.

Eine ernsthafte Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung wurde im gegenständlichen Beschwerdefall unter Berücksichtigung der Angaben der vorliegenden Unterlagen nicht nachgewiesen. Die Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt EUR 769.685,58 bzw von insgesamt ca. zwei Millionen Euro, unter Einbeziehung der Nachforderungen aus Parallelverfahren, mag bei einem ausgewiesenen Eigenkapital von rund EUR 179.000,00 und einem Jahresgewinn von rund EUR 2.000,00 (ohne Verlustvortrag von EUR 158.000,00) als Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts zu beurteilen sein.

Allerdings wurde die Einfuhrumsatzsteuerschuld zur Gänze beglichen. Die nachgeforderte Einfuhrumsatzsteuer scheint in der Bilanz der Bf in keinem Passivposten auf, sodass davon auszugehen ist, dass insoweit keine entsprechenden Verbindlichkeiten bestehen.

Es kann auch nicht von einer negativen Fortbestehungsprognose der Bf ausgegangen werden. Die Lebensfähigkeit der Bf erscheint gesichert, zumal sie trotz der rechtskräftigen Abgabeforderung seit 2016 unverändert fortbesteht. Darüber hinaus wurde von der Geschäftsführung der Bf kein Insolvenzantrag gestellt.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist aufgrund der gesellschaftlichen Verflechtung neben der Einbeziehung der Vermögenslage der ***V-AG***, allerdings auch zu berücksichtigen, dass die Bf in den Konzern der ***X*** eingebunden ist. Eine allfällige Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft stellt sich unter diesen Umständen vielmehr als konzerninterne wirtschaftliche Entscheidung dar, zumal die Bf über keine eigenen Mitarbeiter mehr verfügt und nicht operativ tätig ist.

Eine Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung, wie von der Bf vorgebracht, liegt nicht vor.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

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.

Die Frage, ob ein Unternehmer die erforderliche Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes eingehalten hat, ist eine Einzelfallbeurteilung, die aufgrund der Umstände des konkreten Sachverhalts zu treffen ist (vgl VwGH 10.09.2020, Ra 2018/13/0106).

Ob der Steuerpflichtige vom Mehrwertsteuerbetrug wusste oder zumindest hätte wissen müssen, hängt von Tatfragen ab, die die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls zu beurteilen hat (vgl VwGH 26.03.2014, 2009/13/0172, VwSlg 8902 F/2014).

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Das Bundesfinanzgericht weicht von dieser Rechtsprechung nicht ab. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 24. Juni 2026