

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 ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH, Währinger Straße 2-4, 1090 Wien, vom 25. März 2022 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 17. Jänner 2022 (ZI ***5***) 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 14. Juni 2011 (ZI ***1***) teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich), der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (Bf) betreffend 18 Zollanmeldungen im Zeitraum 3. Februar 2010 bis 18. Februar 2011, die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 292.971,42 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von EUR 6.048,61 fest.

Die Berufung der Bf vom 17. Juni 2011 wurde vom Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2012 (ZI ***2***) als unbegründet abgewiesen.

Die Bf legte mit 2. März 2012 gegen diese Entscheidung Beschwerde ein. Das Bundesfinanzgericht hob die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu fünf Zollanmeldungen betreffend die indirekt vertretene ***A*** auf und wies die Beschwerde im Übrigen als unbegründet ab (BFG 16.03.2016, RV/5200053/2012). Die Einfuhrumsatzsteuer wurde mit EUR 262.532,95 neu festgesetzt.

Die in der Folge erhobene außerordentliche Revision wurde als unbegründet abgewiesen (VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059). Die Abgabenvorschreibung in Höhe von EUR 262.532,95 wurde damit rechtskräftig.

Erstattungsverfahren:

Mit Schreiben vom 20. Juni 2012 beantragte die Bf gemäß Art 239 ZK die Verlängerung der Antragsfrist von einem Jahr nach Art 239 Abs 2 ZK und die Erstattung der mit Bescheid vom 14. Juni 2011 (ZI ***1***) vorgeschriebenen Abgaben.

Das Zollamt wies den Antrag auf Fristverlängerung mit Bescheid vom 9. März 2018 (ZI ***3***) ab und den Antrag auf Erstattung als nicht fristgerecht zurück.

Die Beschwerde der Bf wurde von der belangten Behörde mit Beschwerdevereentscheidung vom 26. April 2018 (ZI ***4***) als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 24. Mai 2018 beantragte die Bf die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Das Bundesfinanzgericht erachtete den Antrag der Bf nach Art 239 ZK als fristgerecht und hob den zurückweisenden Erstbescheid der belangten Behörde auf (BFG 07.04.2021, RV/1200019/2018).

Im weiteren Verfahrensverlauf brachte die Bf mit Schreiben vom 12. November 2021 eine Säumnisbeschwerde ein. Innerhalb der vom Bundesfinanzgericht per Beschluss gesetzten Frist wies das Zollamt den Antrag auf Erstattung nach Art 239 ZK mit Bescheid vom 17. Jänner 2022 (ZI ***5***) als unbegründet ab. Nach Ansicht der belangten Behörde liege keine Existenzgefährdung der Bf vor, da im Sinne des § 83 ZollR-DG eine Gesamtwürdigung der gesellschaftlichen, personellen und versicherungstechnischen Verschränkung der Bf mit ihrer Muttergesellschaft der ***V-AG*** und der ***Konzern*** geboten sei und verwies auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 16. März 2016 (BFG 16.03.2016, RV/5200052/2012). Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, weil der Bf offensichtliche Fahrlässigkeit anzulasten sei, zumal die Beförderungsnachweise/Frachtbriefe, aufgrund diverser Mängel nicht geeignet seien, den Nachweis der Beförderung nach Frankreich zu erbringen. Im Zeitpunkt der Zollanmeldung habe die Bf nicht überprüft, ob die Beförderungsnachweise vorhanden waren. Diese seien nachträglich erstellt und in den meisten Fällen nachgereicht worden. Die Bf habe auch nicht geprüft, ob die Waren in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden.

Mit Schreiben vom 16. März 2022 erhob die Bf gegen diesen Bescheid Beschwerde, wobei die Nichterstattung der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer betreffend Zollanmeldung vom 5. August 2010 (MRN ***1***) explizit nicht angefochten wurde. Die Bf begründete die Beschwerde im Wesentlichen damit, dass die vom Zollamt behaupteten Mängel der Frachtbriefe nicht vorlägen bzw die beanstandeten Eintragungen als geschäftsüblich anzusehen seien, zumal es sich um elektronische Frachtbriefe handle und die Unterschrift des Fahrers erforderlich sei. Auch ergäben sich die unterschiedlichen Datumsangaben auf den Frachtbriefen aus dem Ablauf der Warenbewegung. Im Übrigen hätten die verfahrensgegenständlichen Waren Österreich verlassen und seien nach Frankreich verbracht worden. Da die Lieferadresse mit jener auf den Lieferscheinen und Rechnungen der ***ST-AG*** übereinstimme, habe für die Bf kein Zweifel daran bestanden, dass die in den Frachtbriefen angeführte Empfängeradresse mit jener von ihr in der Zollanmeldung angegebenen Adresse des Warenempfängers übereinstimme. Ferner würden die Empfängerunterschriften nicht fehlen; ebenso sei der Empfang der Waren durch die ***C*** nicht als unüblich zu qualifizieren, da sowohl die Warenempfängerin als auch die ***C*** an derselben Adresse tätig seien. Die Bf habe somit ihre Sorgfaltspflichten eingehalten, weshalb ihr nach der Rechtsprechung des EuGH Vertrauensschutz zu gewähren sei. Darüber hinaus brachte die Bf vor, ihre wirtschaftliche Existenz sei durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet und ihre internen Konzernverhältnisse seien bei der rechtlichen Beurteilung außer Betracht zu lassen.

Aufgrund der Verletzung der Entscheidungspflicht durch das Zollamt brachte die Bf erneut Säumnisbeschwerde ein. Mit Beschluss vom 23. Jänner 2024 trug das Bundesfinanzgericht dem Zollamt auf, bis zum 4. April 2024 die Entscheidung nachzuholen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Februar 2024 (ZI ***6***) wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte ergänzend aus, es liege keine Existenzgefährdung vor, da keine Insolvenz angemeldet worden sei und darüber hinaus Deckungszusagen seitens der Versicherung vorlägen. Die Bf habe sich mit den Erfordernissen des Verfahrens 4200 nicht auseinandergesetzt, sie habe die Behauptung, es handle sich um elektronische Frachtbriefe, nicht belegen können, auch sei der Transportweg anzuzweifeln, der Verbleib der Waren sei ungewiss.

Im Vorlageantrag vom 2. April 2024 brachte die Bf im Wesentlichen vor, dass die Frachtbriefe von renommierten Frachtfuhrunternehmen ausgestellt worden seien.

Mit ergänzenden Vorbringen vom 9. Dezember 2024 und 8. Jänner 2025 ersuchte die Bf um baldige Entscheidung und führte aus, dass die tatsächliche Warenbewegung durch den Versandschein T1 und die OZL-Abmeldungen (Offene Zolllager) belegt seien. Die Muttergesellschaft der Bf habe das Offene Zolllager betrieben und den Versand an den

deutschen Frachtführer ***L-AG*** kommissioniert, der sich wiederum weiterer Frachtführer bedient habe.

Das Zollamt führte in seiner Stellungnahme vom 10. Februar 2025 aus, dass ab dem 16. Juni 2010 für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Zollanmeldung sowohl die Sonder-UID-Nr des Vertreters als auch die UID-Nr des Abnehmers anzugeben seien; dies habe die Bf unterlassen. Die nachgebrachten Frachtbriefkopien seien auf Tage nach den jeweiligen Verzollungen datiert und hätten im Zeitpunkt der Zollanmeldung der Bf nicht vorliegen können.

Die Bf replizierte mit Schreiben vom 17. April 2025 auf die Stellungnahme des Zollamtes und fasste im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen zusammen.

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum 5. August 2010 bis 18. Februar 2011 als Anmelderin in 13 Zollanmeldungen die Überführung von Parfümeriewaren 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 im Feld 37. Als Bestimmungsland wurde im Feld 17 (Bestimmungslandcode) Frankreich („FR“) angegeben.

Die Bf handelte dabei unter Anwendung ihrer Sonder-UID-Nr und trat dabei in indirekter Vertretung der im Feld 8 als Warenempfängerin genannten ***E*** mit der angegebenen ***E-Adresse***, auf. In den Zollanmeldungen vom 6. und 26. August 2010 wurde ebenfalls die ***E*** als Warenempfängerin, allerdings mit abweichender Anschrift (***E-Adresse2***), angeführt. Als Versender/Ausführer war die ***ST-AG*** (***ST-AG-Adresse***) - ein Kosmetikwarenhändler - angeführt. Das Feld 44 (besondere Vermerke Nachweise) blieb in allen Zollanmeldungen unausgefüllt.

Die den Zollanmeldungen beigelegten (Proforma-)Rechnungen führten die „***E***“ mit der Anschrift „***E-Adresse2***“ an. Als Zustelladresse wurde auf allen Rechnungen „***Zustelladresse***“, angegeben. Bei dieser Adresse handelte es sich um die Anschrift des KFZ-Unternehmens ***C***. Die Adresse der ***E*** war ***E-Adresse2***.

Die Vollmacht zur „Fiskalvertretung / EU-Einfuhrabfertigung“ vom 27. Oktober 2009 wurde von der ***E*** an die „***V-AG***/***Bf1***“ betreffend die Waren der Ausführerin ***ST-AG*** erteilt. Unterfertigt wurde die Vollmacht mit Firmenstempel der ***E***, mit der

Anschrift „***E-Adresse***“. In dieser Vollmacht blieb das Feld „UID-NR“ und „EORI“ unausgefüllt.

Den Verzollungsauftrag und die Verzollungsunterlagen erhielt die Bf über ihre Muttergesellschaft (***V-AG***, internationale Transporte, ***V-AG-Adresse***) von der ***ST-AG***. Die Bf selbst hatte keinen direkten Kontakt mit der in der Zollanmeldung von ihr indirekt vertretenen Warenempfängerin ***E*** und bis dahin keine Geschäftserfahrung mit dieser. Ebenso hat sie deren Bonität nicht überprüft.

Die Bf hat die erste Zollanmeldung bereits am 5. August 2010 abgegeben. Die Bf führte für die UID-Nr der ***E*** (***E-UID-Nr***) das qualifizierte Bestätigungsverfahren (Stufe 2) erst am 29. November 2010 (nach sieben erfolgten Zollabfertigungen) durch. Das Ergebnis der Abfrage war „gültig“. Die Niederlassung mit der Adresse ***E-Adresse***, 75020 Paris, Frankreich, war seit 27. Oktober 2009 geschlossen.

Die Zollanmeldungen wurden wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zunächst nicht festgesetzt. Sämtliche überführte Gegenstände waren zollfrei, weshalb keine Zollabgaben anfielen.

Die Kosten für die Zollabwicklung bei der Einfuhrzollstelle wurden von der Bf vom Frachtführer (***L-AG***, ***L-AG-Adresse***) bar kassiert und von der ***E*** getragen.

Im Zeitpunkt der Zollanmeldung lagen der Bf Frachtbriefe der ***L-AG*** ohne Empfangsbestätigungen vor.

Zur Warenbewegung:

Die ***ST-AG*** betrieb ein offenes Zolllager in der Schweiz; in diesem wurden die Waren an den Frachtführer ***L-AG*** übergeben. Der Transport bis zur österreichischen Grenze erfolgte im Versandverfahren (T1); von dort erfolgte der Transport für die Waren der Zollanmeldungen vom 26. August 2010 (MRN ***2***), vom 20. September 2010 (MRN ***3***) und vom 4. Oktober 2010 (MRN ***4***) nach Kempten, Deutschland. Die Beförderung von Kempten zur Lieferadresse erfolgte durch die französische Frachtführerin ***M*** mit der Anschrift ***M-Adresse***.

Der Transport der Waren für die übrigen Zollanmeldungen erfolgte von der österreichischen Zollstelle nach Colmar zum Logistikunternehmen ***T*** (***T-Adresse***).

Die Waren wurden in Colmar von dem französischen Frachtunternehmen ***P*** (***P-Adresse***) übernommen. Die ***P*** verbrachte die Waren von Colmar in ihr Verteillager und lieferte diese schließlich an die Zustelladresse ***Zustelladresse***.

Bei den beförderten Waren handelte es sich um dieselben Waren die an den österreichischen Zollstellen gestellt wurden.

Die ***L-AG*** handelte im Auftrag der ***V-AG***; die Transportkosten wurden von der ***E*** getragen.

Sämtliche Beförderungspapiere wurden - mit Ausnahme der Zollanmeldung vom 5. August 2010 (MRN ***1***) für die keine Beförderungsnachweise vorliegen - nachträglich im Verlauf des Beschwerdeverfahrens im Festsetzungsverfahren (BFG 16.03.2016, RV/5200053/2012) vorgelegt. Die Frachtpapiere der ***L-AG*** konnten nicht nachträglich beigebracht werden. Alle Frachtbriefe wiesen für die ***E*** als Zustelladresse die auf den Rechnungen angegebene Lieferanschrift, ***Zustelladresse***, aus.

Bei den Frachtbriefen handelte es sich um Frachtbriefe mit barcodebasierten Datensatzverknüpfungen der relevanten Sendungsdaten.

Die Bf hat keine Kontaktdaten der Fahrer (Namen, Telefonnummer etc) des Frachtführers ***L-AG*** aufgenommen. Den tatsächlichen Empfang der Waren durch die ***E*** hat die Bf nicht überprüft.

Die Waren wurden nicht von der ***E*** übernommen.

Zur finanziellen Lage der Bf:

Die Bf ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der ***V-AG*** und erbrachte ausschließlich Leistungen für ihre Muttergesellschaft. Sie ist aktuell nicht mehr operativ tätig. Die Bf tritt als gesellschaftsrechtlich verselbständigte Zweigniederlassung auf; auf der Internetpräsenz der Muttergesellschaft als Niederlassung/Filiale bezeichnet (ch.kompass.com). Die Muttergesellschaft ist ein Teil des ***Konzern***-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 Verlustvortrag) auf. Sie verfügt über keine eigenen Mitarbeiter.

Ein Insolvenzantrag wurde nicht gestellt.

Die der Bf in Höhe von EUR 262.532,95 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 betreffend das beim Bundesfinanzgericht abgeschlossene Beschwerdeverfahren (BFG 16.03.2016, RV/5200053/2012), auf den Inhalt des vorgelegten Aktes durch das Zollamt (insb Zollanmeldungen, Frachtbriefe etc) sowie auf das Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung vom 26. Mai 2026.

Die Feststellungen betreffend Angaben in den Zollanmeldungen sind unstrittig. Das Zustandekommen der Geschäftsbeziehungen der Bf mit der indirekt vertretenen ***E*** ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf.

Die Bf konnte in der mündlichen Verhandlung überzeugend darlegen, dass die Frachtpapiere der ***L-AG*** im Zeitpunkt der Abfertigung vorhanden waren.

Aus den vorgelegten Frachtbriefen, dem T1-Versandverfahren und den OZL-Abmeldungen, ergeben sich die Feststellungen zur Warenbewegung. Dass Warenidentität zwischen den nach Frankreich beförderten und den in Österreich gestellten Waren besteht, ist aufgrund der Übereinstimmung des Gewichts mit den in der Zollanmeldung angegebenen Rohmassen und der angeführten Bezeichnung „Parfum“ bzw „Parfuem“ in den Frachtbriefen der ***M*** nachvollziehbar.

Die Bf konnte nicht überzeugend darlegen, dass die ***E*** die Waren tatsächlich entgegengenommen hat. Die Frachtbriefe sind untauglich den Warenempfang durch die ***E*** nachzuweisen:

Die Speditionsbescheinigung der ***M*** zu der Zollanmeldung vom 26. August 2010 (MRN ***2***) weist eine Empfängerbestätigung in Form einer nicht zuordenbaren handschriftlichen Unterschrift auf.

Die Speditionsbescheinigung der ***M*** betreffend die Zollanmeldung vom 20. September 2010 (MRN ***3***) weist die per Firmenstempel angebrachte Bezeichnung „***C***“ samt Unterschrift als Übernehmerin der Waren aus.

Die Speditionsbescheinigung der ***M*** betreffend die Zollanmeldung vom 4. Oktober 2010 (MRN ***4***) weist eine nicht zuordenbare handschriftliche Unterschrift des Fahrers mit dem Vermerk auf, dass die Waren beschädigt wurden. Die Empfangsbestätigung weist die per Firmenstempel angebrachte „***C***“ mit Unterschrift als Übernehmerin der Waren auf.

Die Speditionsbescheinigung der ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 19. Oktober 2010 (MNR ***5***) weist eine/einen „***Name***.“ (handschriftlich) per Unterschrift als Übernehmer der Waren auf.

Zum Frachtbrief der ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 27. Oktober 2010 (MRN ***7***) liegt keine Empfangsbestätigung vor.

Die Frachtbriefe betreffend Zollanmeldung vom 10. November 2010 (MRN ***14***) weisen eine Unterschrift als Empfängerbestätigung mit dem Vermerk „***Wortfolge***“ ohne Firmenstempel auf.

Die Frachtbriefe der ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 30. November 2010 (MNR ***8***) weisen als Warenübernehmer eine oder einen „***Name2***“ (handschriftlich) per Unterschrift auf.

Die Speditionsbescheinigung der Frachtführerin ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 13. Dezember 2010 (MRN ***9***) weist eine handschriftliche nicht zuordenbare Unterschrift als Empfangsbestätigung auf.

Der Frachtbrief der ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 17. Jänner 2011 (MRN ***10***) weist als Empfangsbestätigung eine Unterschrift „***Name3***“ (handschriftlich) als Warenübernehmer und die Unterschrift des Fahrers der „Cotart et fils“ auf. Die mit „***Name3***“ bezeichnete Unterschrift, hat keine Ähnlichkeit mit der Unterfertigung in der Zollvollmacht der ***E***, ein Firmenstempel wie auf der Vollmacht verwendet, fehlt ebenfalls.

Die Speditionsbescheinigung der Frachtführerin ***P*** betreffend die Zollanmeldung vom 27. Jänner 2011 (MRN ***11***) weist eine handschriftliche nicht zuordenbare Unterschrift als Empfangsbestätigung auf.

Die französischen Speditionsbescheinigungen der ***P*** zu den Zollanmeldungen vom 15. Februar 2011 (MRN ***12***) und 18. Februar 2011 (MRN ***13***) weisen die per Firmenstempel angebrachte „***C***“ mit Unterschrift (handschriftlich) als Übernehmerin der Waren auf.

Insgesamt ist keine Empfangsbestätigung der ***E*** zuordenbar.

Vielmehr scheinen die Unterschriften in den Frachtbriefen betreffend Zollanmeldung vom 26. August 2010 (MRN ***2***), 27. Jänner 2011 (MRN ***11***) und 13. Dezember 2010 (MRN ***9***), mit jenen der ***C*** übereinzustimmen:

Letztlich konnte nicht abschließend geklärt werden, wer die Waren übernommen hat.

Die Bf konnte ihre Vermutung, dass die ***C*** die Waren für die ***E*** übernommen haben könnte, weil diese verhindert war, nicht bekräftigen. Dies erscheint aufgrund der Tatsache, dass die ***E*** über keine Niederlassung an der Adresse der ***C*** verfügte und die Entfernung zur ***C*** über 22 km quer durch Paris betrug, auch als unwahrscheinlich.

Ein Sachverständigen-Gutachten aus dem Logistikbereich, um generelle Transportwege darzulegen, ist auch nicht abstrakt dazu geeignet, Klarheit über die konkreten Transportwege zu schaffen. Die Einholung eines SV-Gutachtens konnte daher unterbleiben.

Aus dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 26. Mai 2026 ergibt sich, dass die Bf den Empfang der Waren nicht überprüft hat, da sie der Meinung war, dass dies ohnehin nicht erforderlich gewesen sei.

Feststellungen betreffend den erlaubten oder unerlaubten Verkauf der gegenständlichen Waren bzw. zu Parallelimporten waren für den relevanten Sachverhalt nicht erheblich.

Auf die von der Bf beantragte Einvernahme des aktuellen bzw. historischen Geschäftsführers der Bf wurde verzichtet. Ebenso wurde auf die beantragte Einvernahme der Zeugin ***Name5*** mangels ladungsfähiger Adresse verzichtet.

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

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:

„Abs 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;

...

Abs 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, 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. (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 auszuführen, dass der gegenständliche Antrag auf Erstattung vom 20. Juni 2012 die Erstattung der mit Bescheid vom 14. Juni 2011 (ZI ***1***) nachträglich buchmäßig erfassten und vorgeschriebenen Abgaben in Höhe von EUR 292.971,42 (Einfuhrumsatzsteuer) und EUR 6.048,61 (Abgabenerhöhung) umfasste. Mit Beschwerde vom 25. März 2022 hat die Bf die Abweisung ihres Antrages auf Erstattung (Bescheid vom 17. Jänner 2022, ZI ***5***) vollumfänglich angefochten.

Das Bundesfinanzgericht hat zwischenzeitlich die Einfuhrumsatzsteuer mit EUR 262.532,95 neu festgesetzt (BFG 16.03.2016, RV/5200053/2012). Die Abgabenerhöhung wurde bereits durch den UFS aufgehoben (UFS 11.12.2012, GZ ZRV/0151-Z2L/12).

Die Differenzbeträge wurden der Bf gutgeschrieben.

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

Betreffend die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 262.532,95 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, den Wirtschaftsteilnehmer 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 244/85 u 245/85; EuG 21.09.2004, T-104/02). Die Bf kann daher mit ihren Einwänden, mit denen sie die Rechtswidrigkeit der Abgabenfestsetzung behauptet, nicht durchdringen, da das diesbezügliche Abgabenverfahren rechtskräftig abgeschlossen ist.

Das Billigkeitsverfahren dient nicht dazu, über das Bestehen einer Eingangsabgabenschuld zu befinden (EuG 21.09.2004, T-104/02, Rz 26). Ein näheres Eingehen auf die Ausführungen der Bf, mit denen 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 für den Gesamtschuldner die Möglichkeit, 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 VwGH 28.09.2016, Ra 2016/16/0052; VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059).

Die Bf macht Gutgläubigkeit iSd der EuGH-Rechtsprechung geltend und bringt vor, sie habe keine Kenntnis über die betrügerische Absicht, der von ihr vertretenen Warenempfängerin gehabt. Im Zeitpunkt der Zollanmeldung sei die Bf all ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachgekommen; die Waren hätten nachweislich Österreich verlassen, die UID-Nr der von ihr vertretenen ***E*** sei auch überprüft worden.

Dem ist zu erwidern, dass von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, dass er im Guten glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt; erst dann erweist sich eine Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache (vgl VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037). Das ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht der Fall; die Bf hat nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes an den Tag gelegt, welche ihre Beteiligung an der Steuerhinterziehung verhindert hätte.

Die Bf hat es verabsäumt, die verpflichtenden Ablieferungsnachweise und Buchnachweise im Sinne der VO BGBl. Nr. 401/1996 zu führen: 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 verpflichtend, dass der Unternehmer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung ua die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der UID-Nr des Abnehmers buchmäßig nachweist (§ 5 der VO) bzw bei der ihr gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringung ua die Anschrift und die UID-Nr des im anderen Mitgliedsstaat gelegenen Unternehmensteils aufzeichnet (§ 7 der VO).

Nach der Verwaltungspraxis ersetzt bei Verwendung der Sonder-UID eine nach den UStRL entsprechende Geschäftsabwicklung zwar den Buchnachweis, nicht jedoch den nach der zitierten Verordnung zu erbringenden Belegnachweis über die innergemeinschaftliche Warenbewegung.

Die Angabe der UID-Nr ist zwar nach Art 7 UStG 1994 keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach der Verordnung 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).

Mit der Richtlinie 2009/69/EG vom 25. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG (ABl 2009, L 175, S.12) wurden zusätzliche Nachweispflichten für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des Art 143 RL 2006/112/EG vorgesehen, die zum Zeitpunkt der Einfuhr zu erfüllen sind. Diese wurden in Art 6 Abs 3 UStG 1994 ohne begriffliche oder inhaltliche Abweichungen umgesetzt und traten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. Der Schuldner der EUSt hat zum Zeitpunkt der Einfuhr seine UID-Nr oder die seines Steuervertreters, die UID-Nr des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat und den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert zu werden, vorzulegen.

Eine Änderung der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 über den Nachweis der Beförderung war nicht erforderlich; die weiteren Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gemäß Art 6 Abs 3 UStG 1994 entsprachen im Wesentlichen den in der Verordnung normierten Voraussetzungen, die schon bisher auch in den Fällen des Art 6 Abs 3 UStG 1994 zu beachten waren (vgl ErlRV 662 Beilagen XXIV. GP, S 16).

Da die eingeführten Waren durch einen selbstständigen Frachtführer befördert wurden, lag eine Verbringung im Sinne des § 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 vor, sodass die Bf auch Versendungsbelege iSd § 7 Abs 5 UStG 1994 zum Nachweis der Beförderung zu führen hatte.

Liegen die Nachweise im Sinne der VO BGBl. Nr. 401/1996 vor, kann von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden. Das 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 berechnigte Zweifel an der inhaltlichen

Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht auszugehen (vgl BFG 13.01.2026, RV/1200007/2024).

Die Bf hat in den Zollanmeldungen betreffend Lieferbedingungen im Feld 20 „EXW“ (ab Werk) angeführt. Sie muss daher davon ausgegangen sein, dass die Verfügungsmacht über die Waren bereits im Drittland (Schweiz) übergegangen ist und eine innergemeinschaftliche Verbringung vorlag. Sie war daher nach § 7 der VO BGBl. Nr. 401/1996 verpflichtet, die Anschrift und die UID-Nr des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteiles aufzuzeichnen und nach § 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 Versendungsbelege als Nachweis der Beförderung zu führen.

Die Belegnachweise dienen dazu, den sicheren Nachweis der Erfüllung der materiellen Anforderungen für die Steuerbefreiung zu erbringen (vgl VwGH 07.05.2020, Ra 2020/16/0007).

Die UID-Nr des ausländischen Unternehmensteils wurde nicht erfasst. Die vorgelegten Frachtdokumente sind nicht geeignet, den Nachweis zu erbringen, dass die eingeführten Waren an die vorgesehene Warenempfängerin ***E*** übergeben worden sind. Es ist aus den Frachtbriefen nicht ersichtlich, ob die Waren tatsächlich zur eigenen Verfügung verbracht worden sind bzw wem tatsächlich die Verfügungsmacht über die Waren übertragen worden ist.

Nach dem festgestellten Sachverhalt unterhielt die ***E*** am genannten Lieferort keine Niederlassung, sondern war an dieser Adresse die ***C*** (ein KFZ-Unternehmen) ansässig. Bei den Frachtbriefen, die eine Empfangsbestätigung enthielten, sind diese Bestätigungen nicht eindeutig zuordenbar. Hinzu kommt, dass bei vier Verzollungen die Waren nachweislich von einem fremden Unternehmen übernommen wurden. Insgesamt kann daher die tatsächliche Lieferung der Waren in den Verfügungsbereich der ***E*** am angegebenen Bestimmungsort nicht als nachgewiesen angesehen werden.

Zwar ist der Bf zuzustimmen, dass nach CMR und UGB die Verwendung von Stampiglien auf einem Frachtbrief zulässig ist und weder eine Unterschrift des Frachtführers noch die Angabe des Fahrers erforderlich ist, jedoch übersieht sie dabei, dass der Zweck des Frachtbriefs nach diesen Bestimmungen darin besteht, als Beweis über den Abschluss und Inhalt des Frachtvertrages des zur Beförderung übernommenen Gutes zu dienen.

Der Versendungsbeleg bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung soll hingegen den sicheren Nachweis der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erbringen. Dabei ist insbesondere der Verbleib der Waren entscheidend.

Der Bf ist zuzustimmen, dass es im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erforderlich ist, die Waren zwingend an den Sitz des Erwerbers zu verbringen. Jedenfalls erforderlich ist jedoch, dass der tatsächliche Bestimmungsort und der tatsächliche Empfänger

der Waren ersichtlich sind, da andernfalls weder der Erwerber noch der Ort des Erwerbs festgestellt werden kann. Ohne diese Angaben können die Belegnachweise ihren Zweck, den sicheren Nachweis der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu erbringen, nicht erfüllen.

Dies widerspricht auch nicht der von der Bf angeführten EuGH-Judikatur, wonach es für die Befreiung nicht notwendig ist, die genaue Adresse des Erwerbers darzutun. Demnach ist der Beweis, dass der Importeur bzw der Lieferer dem Erwerber tatsächlich die Befugnis übertragen hat, wie ein Eigentümer über die betreffenden Gegenstände zu verfügen, sohin die Voraussetzungen des Art 143 Abs 1 RL 2006/112/EG erfüllt sind, notwendig und vom Lieferer zu erbringen (vgl EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 102).

Dieser Beweis konnte im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht erbracht werden.

Dass die vorgelegten Dokumente und Eintragungen nicht einer geschäftsüblichen Praxis entsprechen, ergibt sich bereits daraus, dass die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt sind.

Der Bf lagen auch zum Zeitpunkt der Zollanmeldung keine Frachtbriefe vor; sie musste wesentliche Beförderungspapiere vielmehr erst nachträglich beschaffen. Nach § 18 Abs 8 UStG 1994 ist der Unternehmer, falls die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis abhängt, dazu verpflichtet, diesen im Inland aufzubewahren.

Die Bf hat erst nach Bekanntwerden der Steuerhinterziehung ihrer Vertretenen, im Laufe des Beschwerdeverfahrens betreffend die Abgabenfestsetzung, die Beförderungspapiere zu den Zollanmeldungen besorgt. Die Warenbewegung aus dem Zollager der ***ST-AG*** zur Zollstelle Wolfurt und anschließend nach Kempten bzw zum Speditionsunternehmen ***T*** nach Colmar wurde von der ***L-AG*** im Auftrag der Muttergesellschaft der Bf durchgeführt. Frachtbriefe hierzu konnten von der Bf nicht nachträglich besorgt werden. Es steht fest, dass die Waren in das Zollgebiet der Union verbracht worden sind.

Empfangsbestätigungen betreffend Übernahme der Waren von ***T*** liegen hingegen nicht vor. Obwohl die ***L-AG*** von der Muttergesellschaft der Bf beauftragt wurde, konnten die Frachtpapiere nicht vorgelegt werden.

Daraus ergibt sich, dass die Bf über keine internen Kontrollmechanismen verfügte, mit denen sichergestellt werden konnte, dass sie ihrer Aufzeichnungspflicht nachkommt und die entsprechenden Aufzeichnungen im Rahmen einer behördlichen Prüfung vorgelegt werden können.

Die Bf führte das verpflichtende UID-Abfrageverfahren nicht bzw nur verspätet durch. Beantragt ein Spediteur als indirekter Vertreter unter seiner Sonder-UID-Nr die steuerfreie Einfuhr von Waren zur anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung, muss in der

Zollanmeldung die UID-Nr des Empfängers angegeben werden. Deren Überprüfung erfolgt im Bestätigungsverfahren, das Unternehmen in den Mitgliedstaaten ermöglicht, die Gültigkeit der UID-Nr eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Geschäftspartners zu prüfen. 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.

Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID-Nr eines anderen Mitgliedstaats bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen und daher die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferungen zu Recht in Anspruch genommen werden könne. Die UID- Nr hat primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen, indem sie einerseits dem Steuerpflichtigen das Vorliegen von Tatbestandselementen signalisiert, deren Kenntnis er für die richtige Besteuerung benötigt, andererseits den Finanzbehörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels erlaubt. Zusätzlich dient die UID-Nr dazu, in einzelnen Fällen die Besteuerung praktikabler zu gestalten bzw Steuerhinterziehungen hintanzuhalten (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).

Konsequent durchgeführte Abfragen der UID-Nr der Abnehmer nach Stufe 2 reduzieren das Risiko für den Spediteur wesentlich, dass einer ursprünglich steuerfrei belassenen Lieferung die Steuerfreiheit wegen fehlender Voraussetzungen versagt wird und es zu einer Steuervorschreibung kommt (*Radlwimmer/Berger* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON3.02 Art 28 UStG Rz 41).

Die Geschäftsbeziehungen mit der ***E*** waren für die Bf neu, dennoch führte sie das qualifizierte Bestätigungsverfahren (Stufe 2) erstmals am 29. November 2010 und damit erst nach der siebten Zollanmeldung vom 10. November 2010 durch. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte sie sich nicht vergewissert, ob die Warenempfängerin tatsächlich existierte oder sich bereits in Liquidation befand, und nahm damit das Risiko in Kauf, dass die Steuerfreiheit der als steuerfrei behandelten Lieferung versagt werden könnte.

Die materiellen Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung lagen nicht vor. Die Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 kann zwar nicht allein aus dem Grund versagt werden, dass in der Zollanmeldung eine unrichtige UID-Nr des Abnehmers und kein Hinweis auf den Beförderungsnachweis angegeben worden sind, wenn nachgewiesen wird, dass die materiellen Voraussetzungen für die USt-Befreiung der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung tatsächlich erfüllt sind und der Abnehmer zudem über eine gültige UID-Nr verfügt, die dem Zollamt nachträglich bekannt gegeben worden ist (VwGH 28.02.2019, Ra 2017/16/0121).

Die Bf übersieht diesbezüglich allerdings, dass die Steuerfreiheit nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 eine sich an die Einfuhr anschließende (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferung (Art 7 UStG 1994) voraussetzt, wobei ein innergemeinschaftliches Verbringen einer Lieferung gleichgestellt ist (Art 3 Abs 1 Z 1 UStG 1994).

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist davon abhängig, dass der Importeur anschließend eine Lieferung durchführt, die selbst nach Art 138 RL 2006/112/EG steuerbefreit ist, daher die in diesem Artikel festgelegten materiellen Voraussetzungen erfüllt sein müssen (vgl. EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 47). 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 (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).

Eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. ein innergemeinschaftliches Verbringen nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 liegt im Beschwerdefall gerade nicht vor. Die Steuerfreiheit nach Art 7 Abs 1 Z 2 lit a und Z 3 UStG 1994 setzt voraus, dass der Unternehmer nachweist, wer der Abnehmer der Lieferung ist. Aufgrund der mangelhaften Versendungsbelege bleiben jedoch der tatsächliche Erwerber sowie der Verbleib der Waren unklar.

Dementsprechend kann auch nicht festgestellt werden, ob der tatsächliche Abnehmer der Waren Unternehmer im Sinne der umsatzsteuerlichen Bestimmungen war. Es ist daher unerheblich, ob die Waren tatsächlich physisch nach Frankreich gelangt sind, weil die Steuerbefreiung bereits mangels ausreichender personenbezogener Angaben zum Abnehmer nicht gewährt werden kann.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art 7 UStG 1994 im Zusammenhang mit der an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung liegen nicht vor.

Das Fehlen des Nachweises der materiellen Voraussetzungen ist auch auf die Sorglosigkeit der Bf zurückzuführen, zumal sie es unterlassen hat, aufgetretene Widersprüche aufzuklären. Die Bf hat in den ersten zwei Zollanmeldungen betreffend Warenempfängerin, ***E*** vom 5. und 26. August 2010 deren Anschrift mit „***E-Adresse2***“, angegeben, obwohl in der Verzollungsvollmacht vom 27. Oktober 2009 deren Anschrift mit „***E-Adresse***“ angegeben wurde.

Bei allen anderen Zollanmeldungen wurde die Anschrift „*****E-Adresse*****, 75020 Paris, Frankreich“, angeführt. Dies änderte sich auch nicht mit der Abfrage des Bestätigungsverfahrens der Stufe 2 vom 29. November 2010, welche ergab, dass die Adresse „*****E-Adresse2*****“ mit der UID-Nr verknüpft war.

Die den Zollanmeldungen beigelegten Rechnungen führten die „*****E*****“, mit einer anderen Zustelladresse „*****Zustelladresse*****“ an.

Gemäß 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).

Die Bf verfügte zum Zeitpunkt der ersten Zolldeklaration weder über eine UID-Nr der *****E***** noch über eindeutige Adressangaben. Vielmehr lagen ihr zwei unterschiedliche Adressen der *****E***** sowie eine davon abweichende Zustelladresse vor. Den Auftrag zur Verzollung sowie die Verzollungsunterlagen erhielt sie von der *****ST-AG*****. Mit der von ihr vertretenen *****E***** selbst hatte sie keinen unmittelbaren Kontakt.

Die Bf hat somit offenbar, trotz der dargelegten Widersprüche, ohne nähere Nachprüfung die Angaben ihrer Auftraggeberin übernommen und ist dadurch den ihr als Fiskalvertreterin obliegenden Prüfpflichten nicht nachgekommen. Dies gilt umso mehr, als sie sich nicht um die sie betreffenden Unterlagen, wie etwa Frachtbriefe der Frachtführer, bemüht hat.

Der Bf ist insoweit beizupflichten, als die Empfangsbestätigungen auf dem Frachtbrief zwangsläufig erst nach der Zollanmeldung der von der Schweiz nach Frankreich gelieferten Waren vorliegen können und ein Zollspediteur den Empfang zu diesem Zeitpunkt noch nicht überprüfen kann. Allerdings erkennt sie dabei, dass ihr im maßgeblichen Zeitpunkt der Zollanmeldung aufgrund ihres Unterlassens, den tatsächlichen Empfang der Waren durch die ihr Vertretenen *****E***** zu prüfen, ein vorwerfbares Nichtwissen anzulasten ist.

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

Im Rahmen der ersten Zollanmeldung vom 5. August 2010, bei der die Bf die *****E***** indirekt vertreten hat lag kein Frachtbrief vor; die Lieferung an die vertretene Warenempfängerin wurde nicht nachgewiesen. Hätte die Bf den Empfang der Waren durch die *****E***** überprüft, oder sich um die Vorlage der Frachtbriefe bemüht, wären ihr zumindest die Unstimmigkeiten

aufgefallen, die geeignet gewesen wären, bei ihr Zweifel hervorzurufen, ob die Waren von der von ihr indirekt vertretene ***E*** empfangen wurden. In Anbetracht der bereits oben dargelegten Widersprüche in den Verzollungsunterlagen hätte ein sorgfältiger Kaufmann von weiteren Zollanmeldungen für diese Wirtschaftsbeteiligte als indirekter Vertreter unter Anwendung des Verfahrens 4200 abgesehen.

Jedenfalls bei der zweiten und ersten verfahrensgegenständlichen Zollanmeldung vom 26. August 2010 (MRN ***2***) hätte die Bf Kontakt mit der Warenempfängerin aufnehmen müssen und spätestens zu diesem Zeitpunkt das qualifizierte Bestätigungsverfahren der Stufe 2 durchführen und sich vergewissern müssen, ob die Warenempfängerin existiert und die Waren tatsächlich erhalten würde.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei der Beurteilung der Sorgfalt des Wirtschaftsbeteiligten zwischen einem Fehler, der „nicht hätte passieren dürfen“, und einem Fehler, der „passieren kann“ (Arbeitsfehler), abzugrenzen (vgl VwGH 26.02.2004, 2001/16/0005).

Die Bf hat nie beabsichtigt, die Warenentgegennahme durch die Warenempfängerin zu überprüfen. Ihr musste bewusst gewesen sein, dass sie bei dieser Warenempfängerin die tatsächliche Übernahme der Waren und damit das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie Einfuhr nicht nachweisen können würde. Dies gilt umso mehr, als ihr die französischen Frachtbriefe nicht vorlagen. Die Vorgangsweise der Bf, die Frachtbriefe nicht einzuholen und eine Prüfung der tatsächlichen Entgegennahme der Waren durch die vertretene Warenempfängerin zu unterlassen, kann nicht als Arbeitsfehler angesehen werden.

Die Unkenntnis über den tatsächlichen Empfänger der Waren führte dazu, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art 7 UStG 1994 nicht nachgewiesen werden konnten. Somit musste die Umsatzsteuerbefreiung versagt werden, zu deren Inanspruchnahme die Bf in weiterer Folge herangezogen wurde.

Der Bf kann als Anmelderin nicht die Durchführung komplexer und umfassender Überprüfungen ihrer Vertragspartner auferlegt und ihr faktisch die der Behörde obliegende Kontrolle übertragen werden. Die Bf hat allerdings aufgrund der in ihre Sphäre gelangten Informationen bzw der ihr zur Verfügung gestandenen Unterlagen Maßnahmen unterlassen, die geeignet gewesen wären, die im Beschwerdefall begangene Steuerhinterziehung zu verhindern.

Der Bf ist überdies vorzuwerfen, dass keinerlei Vorsichtsmaßnahmen getroffen wurden, die geeignet gewesen wären, das eigene finanzielle Risiko zu minimieren. Dass ein Wirtschaftsteilnehmer als Vertragspartner für die Abgaben des Erwerbers herangezogen werden kann, gehört zum allgemeinen Geschäftsrisiko. Es ist Sache der Wirtschaftsteilnehmer, im Rahmen ihrer vertraglichen Beziehungen die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um

sich gegen derartige Risiken abzusichern (vgl. EuGH 14.05.1996, C-153/94, Rz 114; in welchem der verantwortliche Spediteur für die Abgabenschuld des Warenempfängers herangezogen wurde).

Selbst kriminelle Handlungen eines Dritten stellen für den Wirtschaftsbeteiligten grundsätzlich keine besonderen Umstände dar (vgl. *Deimel* in Wolfgang/Jatzke, Unionszollkodex Kommentar, UZK, 2021, Art 120, Rz 35). Der Spediteur hat sohin alle Maßnahmen zu treffen, um sich vor jeglichem Geschäftsrisiko im Zusammenhang mit der Zollabfertigung zu schützen (vgl. *Summersberger*, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278 [279]).

Der indirekte Vertreter ist durch die Abgabe der Zollanmeldung gemäß Art 201 Abs 3 ZK selbst Zollschuldner, da er gemäß Art 4 Nr 18 ZK als Anmelder gilt. Dadurch haftet er gemeinsam mit dem indirekt Vertretenen als Gesamtschuldner nach Art 213 ZK.

Nach dem Maßstab eines ordentlichen Kaufmannes ist es nicht erklärbar, weshalb die Bf ohne vorherige Kontaktaufnahme und ohne sich von der tatsächlichen Existenz oder der Bonität ihres Vertragspartners zu überzeugen, eine gesamtschuldnerische Verpflichtung eingegangen ist, deren Ausmaß ihren durchschnittlichen Jahresgewinn um das 130-fache sowie ihr Eigenkapital nahezu um das Doppelte überstieg, und erst anlässlich der siebten Zollanmeldung das gesetzlich vorgeschriebene qualifizierte Bestätigungsverfahren der Stufe 2 durchführt hat.

Die Bf hat es unterlassen, im Speditionsgewerbe übliche Maßnahmen, wie die Notierung der Namen und Kontaktdaten der Fahrer der Frachtunternehmen, zu treffen, um sich im Falle von Unregelmäßigkeiten über den Verbleib der Sendungen informieren zu können, oder zu überprüfen, ob die angemeldeten Waren tatsächlich für den Warenempfänger bestimmt sind. Sie hat es auch verabsäumt, Informationen über den weiteren Transportweg einzuholen, obwohl ihr bewusst sein musste, dass die Waren nicht direkt an die Warenempfängerin geliefert wurden.

Gerade in Fällen, in denen – wie im vorliegenden Fall – ein ernsthaftes finanzielles Risiko evident ist, wären entsprechende Maßnahmen geeignet gewesen, das eigene wirtschaftliche Risiko, insbesondere im Hinblick auf mögliche Nachforderungen als Gesamtschuldnerin, zu minimieren. Der Bf waren weder die tatsächliche Warenempfängerin noch deren wirtschaftliche Verhältnisse bekannt.

Es kann davon ausgegangen werden, dass ein ordentlicher Kaufmann bei Kenntnis der oben dargestellten Umstände und bei Beachtung entsprechender Vorsichtsmaßnahmen keine weiteren Zollanmeldungen durchgeführt hätte und es in der Folge zu keinem Steuerbetrug bei diesem Warenempfänger gekommen wäre.

Das Unterlassen der Sorgfaltspflicht eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers war daher kausal für einen Steuerbetrug.

Die Umstände, dass die andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt hat, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet und alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat sowie ihre Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind Kriterien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner zu der geschuldeten Mehrwertsteuer herangezogen werden kann (EuGH 21.12.2011, C-499/10, Rz 26).

Nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes hat die Bf aufgrund der dargestellten Umstände nicht alle Maßnahmen ergriffen, um sicherzustellen, dass ihr Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.

Die Bf vertrat eine ihr bis dahin völlig unbekannte Warenempfängerin mit Sitz in Frankreich, ohne mit dieser je Kontakt aufgenommen zu haben und gab Zollanmeldungen in indirekter Vertretung ab, obwohl sie wusste, dass sie als indirekte Vertreterin zur Zahlung der EUST herangezogen werden kann. Die Beförderung innerhalb Frankreichs hat ein ihr unbekannter französische Frächter durchgeführt; Entsprechende Frachtpapiere lagen ihr bei den Zollanmeldungen nicht vor; die Bf hatte keinerlei Kontrolle über die tatsächliche Warenbewegung. In sämtlichen Speditionsbescheinigungen sowie Rechnungen wich die Zustelladresse von der in den Zollanmeldungen abgegebenen Adressen der vertretenen Warenempfängerin ab. Die Widersprüche wurden von der Bf nicht aufgeklärt. Die Bf hat sich weder um die Beschaffung noch um die Kontrolle der Frachtpapiere bemüht. Sämtliche Speditionsbescheinigungen wurden nachträglich erbracht. Die Bf hatte nicht die Absicht jemals den tatsächlichen Erhalt der Waren durch die von ihr indirekt vertretene Warenempfängerin zu überprüfen. Das verpflichtende qualifizierte Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde erst nach der siebten Zollanmeldung durchgeführt. Erst zu diesem Zeitpunkt konnte sie sich davon überzeugen, dass die von ihr Vertretene tatsächlich existierte. Es wurden keine Vorsichtsmaßnahmen ergriffen, um zu verhindern, dass die von ihr angemeldeten Waren Gegenstand eines Steuerbetruges werden. Die Bf hat keinerlei Maßnahmen getroffen, um das Risiko des Heranziehens als Abgabenschuldnerin zu minimieren. Die Bf hat von Beginn an nicht mit der Vorsicht eines ordentlichen Kaufmannes agiert und über den gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum auffallend sorglos gehandelt.

Die Bf hat durch das aufgezeigte Fehlverhalten das Handeln der Steuerbetrüger erleichtert und damit das Zuwiderhandeln ermöglicht. Die daraus resultierende Abgabenbelastung erweist sich nach Lage der Sache daher nicht als unbillig nach § 83 ZOLLR-DG.

Die Bf bringt vor, dass ihre Existenz durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet sei. Gemäß § 83 ZOLLR-DG 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.

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***, internationale Transporte. Sie ist eine als Gesellschaft geführte Zweigniederlassung. Die Muttergesellschaft wie die Bf sind im Konzern der ***Konzern*** eingebunden.

Eine ernsthafte Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung konnte anhand der vorliegenden Unterlagen nicht nachgewiesen werden. Die Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von EUR 262.532,95 bzw von ca. zwei Millionen Euro, unter Einbeziehung der Nachforderungen aus Parallelverfahren, mag bei einem ausgewiesenen Eigenkapital von rund EUR 179.000,00 und einem durchschnittlichen Jahresgewinn von rund EUR 2.000,00 (ohne Verlustvortrag von EUR 158.000,00) als Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts zu beurteilen sein.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist aufgrund der gesellschaftlichen Verflechtung neben der Einbeziehung der Vermögenslage der ***V-AG*** aber auch zu berücksichtigen, dass die Bf in den Konzern der ***Konzern*** eingebunden ist. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zwischenzeitlich zur Gänze entrichtet. Die nachgeforderte Einfuhrumsatzsteuer scheint in der Bilanz der Bf auch in keinem Passivposten auf, sodass davon auszugehen ist, dass insoweit keine entsprechenden Verbindlichkeiten bestehen. Es kann daher nicht von einer negativen Fortbestehungsprognose der Bf ausgegangen werden. Die Lebensfähigkeit der Bf erscheint gesichert, zumal sie trotz der rechtskräftigen Abgabeforderung bereits seit 2016 unverändert fortbesteht. Darüber hinaus wurde von der Geschäftsführung der Bf kein Insolvenzantrag gestellt.

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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde 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 25. Juni 2026