

## 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 28. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 28. November 2018 (ZI \*\*\*10\*\*\*) betreffend Erstattung nach Art 239 ZK der mit Bescheiden des Zollamtes Österreich vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer, nach einer am 26. Mai 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als die mit Abgabenbescheid vom 21. Mai 2010 vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 200.360,56 (ZI \*\*\*3\*\*\*) sowie die mit Abgabenbescheid vom 18. Oktober 2010 vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 218.128,40 (ZI \*\*\*4\*\*\*) zu erstatten sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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 Bescheiden vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*), 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*), 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) hat das Zollamt Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich) der \*\*\*Bf1\*\*\* (Bf) gem Art 204 Abs 1 und 3 ZK Einfuhrumsatzsteuer iHv

insgesamt EUR 1.212.243,99 unter gleichzeitiger Festsetzung einer Abgabenerhöhung iHv gesamt EUR 95.521,71 vorgeschrieben.

Infolge der fristgerecht eingebrachten Berufung berichtigte das Zollamt mit Beschwerde vorentscheidung vom 23. Jänner 2012 (ZI \*\*\*5\*\*\*) die festgesetzte Abgabenerhöhung. In der Folge beantragte die Bf die Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS). Dieser hob die Abgabenerhöhung mit Berufungsentscheidung vom 30. November 2012 (ZI ZRV/0052-Z2L/12) auf.

Im weiteren Verfahrensverlauf hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid des Zollamtes vom 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) betreffend die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer iZm vier Zollanmeldungen (MRN \*\*\*1\*\*\*, MRN \*\*\*2\*\*\*, MRN \*\*\*3\*\*\* und MRN \*\*\*4\*\*\*) unter Zurückverweisung der Sache an die Zollbehörde gem § 278 BAO auf (BFG 28.05.2015, RV/5200050/2012).

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2015 (ZI \*\*\*6\*\*\*) wurde die Einfuhrumsatzsteuer und die Abgabenerhöhung zu diesen vier Zollanmeldungen neuerlich vorgeschrieben. Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG 17.12.2019, RV/1200016/2016) wurde dieser Bescheid ersatzlos aufgehoben. Die vorgeschriebenen Abgaben wurden der Bf gutgeschrieben.

Das Bundesfinanzgericht hat in weiterer Folge alle übrigen Nachforderungen iHv insgesamt EUR 1.060.047,99 bestätigt (BFG 03.02.2020, RV/5200049/2012). Eine durch die Bf eingebrachte außerordentliche Revision wurde mit Beschluss des VwGH (VwGH 29.06.2020, Ra 2020/16/0060-6) zurückgewiesen.

## **Erstattungsverfahren**

Die Bf stellte mit Schreiben vom 13. Mai 2011 den Antrag auf Erstattung gem Art 239 ZK iVm § 83 ZolIR-DG betreffend die vier Bescheide des Zollamtes vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*), 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*), 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*).

Der Antrag wurde mit Bescheid des Zollamtes vom 23. Jänner 2012 (ZI \*\*\*7\*\*\*) zurückgewiesen, da der antragstellenden Person, der „Name“, die Abgaben nicht vorgeschrieben worden seien bzw die antragstellende Rechtsanwaltspartnerschaft eine nicht existente Person „Name2“ vertreten würde. Die in der Folge eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (ZI \*\*\*9\*\*\*) am 5. April 2012 als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerde gab das Bundesfinanzgericht statt und hob den Bescheid vom 23. Jänner 2012 ersatzlos auf (BFG 25.07.2018, RV/5200119/2012).

Das Zollamt erlies darauffolgend den (an die Bf adressierten) beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 29. November 2018 (ZI \*\*\*10\*\*\*). Der Antrag auf Erstattung der Bf vom 23. Mai 2011 betreffend die Bescheide vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*) und 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*) wurde als verspätet zurückgewiesen, ein diesbezüglicher Antrag auf Verlängerung

der Antragsfrist nach Art 239 Abs 2 ZK zugleich abgewiesen; der Antrag betreffend die Bescheide vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und vom 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) wurde als unbegründet abgewiesen. Zudem wurde ein im selben Schreiben gestellter Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 BAO zurückgewiesen.

Als Begründung führte das Zollamt betreffend die Zurückweisung an, dass die Frist für einen Antrag auf Erstattung nach Art 239 ZK am 8. Oktober 2010 bzw am 14. April 2011 geendet habe. Eine wie von der Bf vorgebrachte Fristhemmung finde keine Anwendung auf die Art 235 ff ZK. Ein Antrag auf Fristverlängerung sei abzuweisen gewesen, da ein begründeter Ausnahmefall des Art 239 Abs 2 ZK nicht vorliege. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei zurückzuweisen, da sich die Voraussetzungen für eine Fristverlängerung der Antragsfrist aus Art 239 ZK ergäben.

Zur Abweisung des Antrages auf Erstattung führte das Zollamt aus, dass der Antrag, soweit dieser die Abgabenerhöhung betreffe, gegenstandslos sei und abzuweisen war, da der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 30. November 2012 (ZI ZRV/0052-Z2L/12) diese zur Gänze aufgehoben habe. Dies gelte ebenso für die Vorschriften der Einfuhrumsatzsteuer mit Bescheid vom 11. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) iZm den Zollanmeldungen MRN \*\*\*1\*\*\*, MRN \*\*\*2\*\*\*, MRN \*\*\*3\*\*\* und MRN \*\*\*4\*\*\*. Dieser Bescheid sei vom Bundesfinanzgericht ersatzlos aufgehoben und der Bf in der Folge die Einfuhrumsatzsteuer gutgeschrieben worden (BFG 17.12.2019, RV/1200016/2016). Die übrigen Abweisungen begründete das Zollamt damit, dass die Auftraggeberin der Bf unstrittig die \*\*\*CB\*\*\* gewesen sei, gegen deren Geschäftsführer in Deutschland ein zuvor eingeleitetes Strafverfahren durch die StA Mannheim mit Diversion vom 24. Juni 2016 (ZI \*\*\*11\*\*\*) beendet worden sei. Die Auftraggeberin und deren Geschäftsführer seien Beteiligte gem Art 899 Abs 3 ZK-DVO. Ihnen sei somit betrügerische Absicht anzulasten, weshalb eine Erstattung ausgeschlossen sei. Darüber hinaus sei eine Existenzgefährdung der Bf nicht dargelegt worden.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2018 erhob die Bf gegen diesen Bescheid Beschwerde. Sie wandte sich dabei insbesondere gegen die Zurückweisung der Beschwerde aufgrund Versäumnis der Frist und brachte vor, dass eine Fristverlängerung zu gewähren sei. Zur Begründung führte sie aus, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides im Jahr 2018 Art 239 ZK nicht mehr in Geltung gestanden habe, sondern bereits der UZK anzuwenden gewesen sei. Dieser sehe für Anträge auf Erstattung aus Billigkeitsgründen gemäß Art 120 UZK eine dreijährige Antragsfrist vor, wobei diese Frist für die Dauer eines anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens gehemmt sei. Ein derartiges Rechtsbehelfsverfahren sei bislang nicht abgeschlossen. Zudem sei der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem § 308 BAO zu Unrecht zurückgewiesen worden, da diese Bestimmung nicht durch Art 239 Abs 2 ZK verdrängt werde. Die der Fristversäumnis zugrunde liegende unrichtige Kalendereintragung stelle lediglich einen minderen Grad des Versehens dar und rechtfertige daher die Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

Zur Abweisung führte die Bf im Wesentlichen aus, dass ihr weder eine Verletzung der gebotenen Sorgfaltspflichten noch offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei und daher der Gutglaubensschutz gelten müsse. Sie habe alle gesetzlichen Obliegenheiten eingehalten; insbesondere seien sowohl die UID-Nr der Auftraggeberin und der Empfängerin als auch die Versendungsbelege überprüft worden. Es habe für die Bf kein Anlass bestanden, an der Seriosität der Auftraggeberin zu zweifeln oder von einem allfälligen Scheinunternehmen bzw einem Karussellbetrug auszugehen, welches im Übrigen bestritten werde. Sollte ein derartiges Konstrukt dennoch vorgelegen sein, sei dies für die Bf nicht erkennbar gewesen. Die Bf habe daher weder in betrügerischer Absicht noch mit offensichtlicher (grober) Fahrlässigkeit gehandelt und sei nicht an einem Umsatzsteuerbetrug beteiligt gewesen. Daher liege eine unbillige Härte vor, die eine Erstattung wegen Billigkeit begründe. Der Gutglaubensschutz für Unternehmer nach Art 7 Abs 4 UStG 1994 müsse umso mehr für Zollspediteure gelten. Die Voraussetzungen des § 83 ZollR-DG seien daher sowohl aufgrund der sich aus der Lage des Falles ergebenden Unbilligkeit als auch aufgrund der erheblichen wirtschaftlichen Belastung durch die Vorschreibung von mehr als EUR 1.000.000,00 erfüllt. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass die Bf die Haftungsinanspruchnahme nicht habe vermeiden können und ihr kein Vorsteuerabzugsrecht zukomme.

Bereits seit der Zeit nach der Jahrtausendwende bestand bei den italienischen Zollbehörden der Verdacht, dass die Auftraggeberin der Bf in einen Umsatzsteuerkarussellbetrug verwickelt gewesen sei. Eine diesbezügliche Warnung an die Bf sei nicht erfolgt, sodass der gegenständliche Sachverhalt dem der Entscheidung des EuGH C-61/98 (De Haan) entspreche. Nach der Judikatur des EuGH sei eine Abgabenvorschreibung nicht mit EU-Recht vereinbar, wenn der Abgabenschuldigen keine Mitwirkung an der behaupteten Abgabenhinterziehung angelastet werden könne.

Das Zollamt gab der Bf mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Februar 2022 (ZI \*\*\*12\*\*\*) insofern statt, als die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer (betreffend die Bescheide mit den Zahlen ZI \*\*\*1\*\*\*, ZI \*\*\*2\*\*\* und ZI \*\*\*3\*\*\*) iHv EUR 450.512,58 erstattet wurde. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO wurde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte das Zollamt aus, dass es sich bei den Antragsfristen um Verfahrensvorschriften handle und daher die Bestimmungen des neuen UZK zur Anwendung gelangten. Es sei daher die Antragsfrist nach Art 121 Abs 1 Buchst a UZK von drei Jahren anzuwenden. Der Antrag auf Erstattung sei somit fristgerecht gewesen und werde in der Beschwerdevorentscheidung mitbehandelt. Dementsprechend sei der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand abzuweisen.

Zur inhaltlichen Behandlung des Antrages der Bf führte das Zollamt aus, dass eine sachliche Unbilligkeit bis zum Zeitpunkt des 29. Jänner 2009 vorgelegen sei. Die Erstattung der mit Abgabenbescheid vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*) vorgeschriebenen Abgaben wurde bewilligt. Den Erstattungsanträgen betreffend Abgabenbescheide vom 8. April 2010 (ZI

\*\*\*2\*\*\*) und vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) wurde teilweise entsprochen, während der Erstattungsantrag betreffend Abgabenbescheid vom 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) zur Gänze abgewiesen wurde. Als Begründung führte das Zollamt aus, dass die Prüfung der Rechnungen und CMR-Frachtbriefe iZm den Zollanmeldungen vor dem 29. Jänner 2009 keinen Verdacht auf Ungereimtheiten erkennen habe lassen. Die Abgabenvorschreibungen seien daher nach Lage der Sache als unbillig im Sinne des § 83 ZollR-DG zu beurteilen, sodass die Einfuhrumsatzsteuer zu erstatten sei.

Betreffend Abweisungen führte das Zollamt aus, dass ab dem 29. Jänner 2009 die Bf die Unredlichkeit ihrer Auftraggeberinnen erkennen hätte können. Die Bf sei eine erfahrene Zollanmelderin, welche hätte wissen müssen, dass sie zu jeder einzelnen Anmeldung einen Belegnachweis über die innergemeinschaftliche Warenbewegung zu erbringen habe. Diese laufende Kontrolle wäre der Bf ohne großen Aufwand möglich gewesen, dennoch habe die Bf zu zwei Zollanmeldungen keine Beförderungs- oder Abliefernachweise beibringen können. Zu einer Zollanmeldung fehle die Rechnung, ohne die eine Zuordnung der Waren zum CMR-Frachtbrief sowie zur Anmeldung nicht möglich sei. Dadurch sei der sichere Nachweis verhindert worden, dass die materiellen Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Verbringung erfüllt worden seien. Durch das Unterlassen laufender Belegkontrollen sei es zu einem Fehler gekommen, der bei Einhaltung der gebotenen Sorgfalt nicht hätte eintreten dürfen. Es liege daher offensichtliche Fahrlässigkeit vor.

Die Bf habe zudem mehr als zwei Jahre benötigt, um die entsprechenden Rechnungs- und CMR-Kopien beizuschaffen. Es sei davon auszugehen, dass Überprüfungen nicht stattgefunden hätten. Bezüglich UID-Abfragen sei von keiner groben Fahrlässigkeit auszugehen, da von der Gültigkeit der UID-Nr des Empfängers im Anmeldezeitpunkt auszugehen gewesen sei. Die wirtschaftliche Lage der Bf sei auch nicht erheblich beeinträchtigt, da diese die Abgaben vollständig entrichtet habe.

Die Bf brachte mit Schreiben vom 1. April 2022 den Antrag auf Vorlage an das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend aus, bekämpft werde nur der nicht stattgebende Teil der Beschwerdeentscheidung des Zollamtes, die übrige Stattgabe sei daher rechtskräftig. Die Bf habe Anspruch auf Vertrauensschutz, die Abgabenbehörde müsse die Bösgläubigkeit des Steuerpflichtigen nachweisen, der Bf könne auch nicht die der Abgabenverwaltung obliegende Kontrolle übertragen werden. Für die Beurteilung der Gutgläubigkeit eines Zollspediteurs sei allein der Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung maßgeblich. Ein Verschuldensvorwurf könne der Bf daher nicht gemacht werden, wenn erst nachträglich Umstände eingetreten seien, die die Richtigkeit der Unterlagen in Frage stellten. Eine innergemeinschaftliche Lieferung habe nicht vorgelegen, sondern lediglich eine innergemeinschaftliche Verbringung, da die Warenbeförderung durch ein Frachtunternehmen durchgeführt worden sei.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2024 verwies die Bf auf zusätzliche Rechtsprechung des EuGH.

Auf Antrag der Bf fand am 26. Mai 2026 die mündliche Verhandlung statt.

Mit Beschluss vom 19. Juni 2026 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde über den Bescheid vom 29. November 2018 (ZI \*\*\*10\*\*\*) über den Antrag auf Erstattung vom 13. Mai 2011, soweit es die Vorschreibung des Abgabenbescheides vom 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*) betrifft, an das Zollamt Österreich weiter- bzw rückgeleitet. Die Parteien wurden gem § 281a BAO formlos darüber verständigt, dass nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes die belangte Behörde über die Beschwerde hinsichtlich des Antrages auf Erstattung vom 13. Mai 2011 betreffend die Vorschreibung des Abgabenbescheides vom 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*) bislang nicht abgesprochen hat und daher noch eine entsprechende Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum Dezember 2008 bis April 2009, unter Anwendung ihrer Sonder-UID-Nr die Überführung von Mobiltelefonen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art 6 Abs 3 UStG 1994 (Verfahrenscode 4200 im Feld 37) als indirekte Vertreterin folgender Unternehmen: \*\*\*M\*\*\* (\*\*\*M-Adresse\*\*\*), \*\*\*G\*\*\* (\*\*\*G-Adresse\*\*\*), \*\*\*ER\*\*\* (\*\*\*ER-Adresse\*\*\*), \*\*\*PT\*\*\* (\*\*\*PT-Adresse\*\*\*). Als Bestimmungsland (Feld 17) wurde Italien (Ländercode „ITA“), als Lieferbedingung (Feld 20) entweder ab Werk („EXW“) oder geliefert unverzollt („DDU“) angegeben. Das Feld 44 mit besonderen Vermerken blieb unausgefüllt. Als Versenderin/Ausführerin (Feld 2) trat die \*\*\*CB\*\*\* (\*\*\*CB-Adresse\*\*\*) auf.

Im Einzelnen handelte es sich um nachstehend angeführte Warenempfänger und Zollanmeldungen:

\*\*\*M\*\*\*:

- MRN \*\*\*5\*\*\*
- MRN \*\*\*6\*\*\*
- MRN \*\*\*7\*\*\*
- MRN \*\*\*8\*\*\*
- MRN \*\*\*9\*\*\*
- MRN \*\*\*10\*\*\*
- MRN \*\*\*11\*\*\*
- MRN \*\*\*12\*\*\*
- MRN \*\*\*13\*\*\*
- MRN \*\*\*14\*\*\*
- MRN \*\*\*15\*\*\*

\*\*\*G\*\*\*:

- MRN \*\*\*16\*\*\*

\*\*\*ER\*\*\*:

- MRN \*\*\*17\*\*\*
- MRN \*\*\*18\*\*\*

\*\*\*PT\*\*\*:

- MRN \*\*\*19\*\*\*
- MRN \*\*\*20\*\*\*
- MRN \*\*\*21\*\*\*
- MRN \*\*\*22\*\*\*
- MRN \*\*\*23\*\*\*

Die Bf überprüfte die ihr bekannt gegebenen UID-Nr der italienischen Warenempfängerinnen mittels qualifiziertem Bestätigungsverfahren (Stufe 2) erstmals am 1. Juni 2010 betreffend \*\*\*ER\*\*\*, am 18. November 2009 betreffend \*\*\*M\*\*\* und am 1. Juni 2010 betreffend \*\*\*G\*\*\*. Für die \*\*\*PT\*\*\* führte die Bf keine Abfrage durch. Deren UID-Nr war jedoch im Abfertigungszeitpunkt ebenfalls gültig.

Den Auftrag zur Verzollung, die Zollvollmacht und die Verzollungsunterlagen erhielt die Bf von der \*\*\*DS-AG\*\*\*. Die Bf hatte keinen direkten Kontakt zu den italienischen Warenempfängerinnen. Die Verzollungskosten wurden der \*\*\*DS-AG\*\*\* weiterverrechnet.

Die oben genannten italienischen Warenempfängerinnen bevollmächtigten die jeweiligen Speditionsunternehmen zur Empfangnahme der Waren in ihren Namen und auf ihre Rechnung. Die Speditionsunternehmen handelten im Auftrag und auf Rechnung der jeweiligen Warenempfängerinnen.

Die Zollanmeldungen wurden wie beantragt angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde nicht festgesetzt.

Die Waren wurden von den jeweiligen Speditionsunternehmen tatsächlich empfangen.

Die Bf ist nicht insolvenzgefährdet.

## **2. Beweiswürdigung**

Gem § 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.

Gem § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gem § 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 03.02.2020, RV/5200049/2012), den Inhalt des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes, auf die vorliegenden Zollanmeldungen und Frachtbriefe, sowie auf das Vorbringen der Parteien und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung vom 26. Mai 2026.

Die Feststellung, dass die verfahrensgegenständlichen Waren tatsächlich nach Italien befördert und von den jeweiligen Speditionsunternehmen empfangen wurden, ergibt sich aus den Frachtbriefen.

Sämtliche Frachtpapiere weisen als Zustelladresse die jeweiligen Logistikunternehmen aus. Die Frachtpapiere weisen darüber hinaus Firmenstempel und Unterschrift der Absender, den Namen des Frachtführers, als auch Empfangsbestätigungen per Firmenstempel und Unterschriften der jeweiligen Logistikunternehmen auf.

Der Frachtbrief zur Zollanmeldung vom 19. Februar 2009 (MRN \*\*\*16\*\*\*) wurde von der Bf nachträglich vorgelegt.

Die finanzielle Lage der Bf ergibt sich aus ihrem Vorbringen und den Angaben im Firmenbuch.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (tlw Stattgabe)

Gem 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 Ausschlussgrund 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.“*

Gem 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 gem § 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. (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; ..."*

Im Beschwerdefall wurde die Erstattung der Abgaben betreffend die festgesetzten Abgaben der Bescheide des Zollamt Österreich vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*), 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*), 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) beantragt. Mit dem angefochtenen (Sammel)Bescheid wurde über den Erstattungsantrag abgesprochen.

Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist, kann es sich bei den Punkten, in denen der Bescheid angefochten wird, nur um solche des Spruches handeln. Die Abänderungsbefugnis ist durch die Sache beschränkt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 279, E 11).

Die Sachentscheidungskompetenz des Verwaltungsgerichts ist somit nicht auf jene Prozessthemata beschränkt, die die Bf gem § 250 BAO geltend macht, sondern umfasst den gesamten Inhalt des angefochtenen Bescheides. Eine „Teilrechtskraft“ bezüglich nicht in Streit gezogener Bescheidteile besteht nicht. Das Verwaltungsgericht darf daher die Richtigkeit des abgabenbehördlichen Bescheides auch über die beantragten Änderungen hinaus prüfen (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 279, Rz 18).

Bis zur Wirksamkeit der Entscheidung über die Beschwerde sind Erweiterungen und Einschränkungen des Beschwerdebegehrens zulässig. Hierdurch wird der Bereich, über den abzusprechen ist, bestimmt, nicht jedoch die nach § 279 BAO bestehende Änderungsbefugnis erweitert oder eingeschränkt (*Ritz, Ritz/Koran* (Hrsg), BAO<sup>6</sup> § 270, Rz 3). Werden in der Beschwerde als Anfechtungsgegenstand nur einzelne Teile des Sammelbescheids klar und deutlich bezeichnet, so erwachsen die anderen mit selbstständiger Bescheidqualität ausgestatteten Teile des Sammelbescheids in Rechtskraft (vgl VwGH 24.06.2009, 2007/15/0041)

Mit der Beschwerdevorentscheidung wurde der Beschwerde betreffend Erstattungsantrag hinsichtlich der mit Bescheid vom 5. Oktober 2009 (ZI \*\*\*1\*\*\*) festgesetzten

Einfuhrumsatzsteuer entsprochen. Dieser Spruchpunkt des Bescheides wurde im Vorlageantrag ausdrücklich nicht bekämpft und ist daher in Rechtskraft erwachsen.

Betreffend die übrigen selbstständigen, nicht in Streit gezogenen Spruchbestandteile (der zugestanden Teilerstattungen) besteht keine Teilrechtskraft. Das Verwaltungsgericht darf daher die Richtigkeit des abgabenbehördlichen Bescheides auch über die beantragten Änderungen hinaus prüfen.

Mit Beschluss vom 19. Juni 2026 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerde über den Bescheid vom 29. November 2018 (ZI \*\*\*10\*\*\*) über den Antrag auf Erstattung vom 13. Mai 2011, soweit es die Vorschreibung des Abgabenbescheides vom 8. April 2010 (ZI \*\*\*2\*\*\*) betrifft, an das Zollamt Österreich weiter- bzw rückgeleitet.

Sache des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist daher der verfahrensgegenständliche Bescheid in dem über die Erstattung der festgesetzten Abgaben des Zollamtes mit Bescheiden vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) abgesprochen wurde.

Der Antrag auf Erstattung vom 13. Mai 2011 umfasste sowohl die mit Bescheid vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 200.360,56 inklusive Abgabenerhöhung iHv EUR 11.251,46 als auch die mit Bescheid vom 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 370.324,40 inklusive Abgabenerhöhung iHv EUR 48.533,25. Mit Beschwerde vom 28. Dezember 2018 wurde der Bescheid des Zollamt Österreichs vom 28. November 2018 (ZI \*\*\*10\*\*\*) vollumfänglich angefochten.

Zwischenzeitlich wurde die Abgabenerhöhung zur Gänze aufgehoben (UFS 30.11.2012, ZI ZRV/0052-Z2L/12) und der Bescheid des Zollamtes (ZI \*\*\*4\*\*\*), soweit es die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer der vier Zollanmeldungen MRN \*\*\*1\*\*\*, MRN \*\*\*2\*\*\*, MRN \*\*\*3\*\*\* und MRN \*\*\*4\*\*\* betrifft, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben (BFG 21.05.2015, RV/5200048/2012). Die neuerliche Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer (in Summe EUR 152.196,00) zu diesen vier Zollanmeldungen (ZI \*\*\*6\*\*\*) wurde ersatzlos aufgehoben (BFG 17.12.2019, RV/1200016/2016).

Die Differenzbeträge wurden der Bf gutgeschrieben.

Dementsprechend war der Antrag auf Erstattung diesbezüglich abzuweisen.

Zur übrigen Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 200.360,56 (ZI \*\*\*3\*\*\*) und EUR 218.128,40 (ZI \*\*\*4\*\*\*) ist zu prüfen, ob die Erstattungsvoraussetzungen des Art 239 ZK und des § 83 ZollR-DG vorliegen.

Nach dem festgestellten Sachverhalt bestand Personenidentität zwischen den Verbringern und den Warenempfängerinnen. Bei den gegenständlichen Einfuhrfällen handelte es sich daher um eine der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte innergemeinschaftliche Verbringung zur eigenen Verfügung durch die Warenempfängerinnen gem Art 3 Abs 1 Z 1 UStG 1994.

Der Einwand der Bf, die Beförderungen seien nicht durch die Warenempfängerinnen selbst, sondern durch Dritte, selbständige Frachtführer, durchgeführt worden, steht, wie das Zollamt zutreffend ausführt, der Annahme eines innergemeinschaftlichen Verbringens nicht entgegen.

Artikel 239 des Zollkodex stellt eine "allgemeine Billigkeitsklausel" dar. Diese Bestimmung und 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 ordnungsgemäßigem Verlauf nicht erlitten hätte.

Das Vorliegen eines besonderen Falles iSd Art 239 ZK iVm Art 905 ZK-DVO ist nach ständiger Rechtsprechung 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 Einfuhrumsatzsteuer 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 sei gutgläubig als Vertreterin der Warenempfängerin eingeschritten und habe die Vorschriften des

UStG 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.

Von einem Wirtschaftsteilnehmer kann allerdings gefordert werden, dass er in gutem 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).

Die belangte Behörde wirft der Bf vor, offensichtlich (grob) fahrlässig gehandelt zu haben, weil sie ihren Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen sei. Im vorliegenden Beschwerdefall ist daher zu prüfen, ob der Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer eine grobe Fahrlässigkeit im Sinne des § 83 ZollR-DG entgegensteht.

Gem 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 Unternehmensteils aufzuzeichnen (§ 7 der VO).

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).

Da die eingeführten Waren durch einen selbstständigen Frachtführer befördert wurden, lag eine Verbringung im Sinne des § 3 der VO BGBl. Nr. 401/1996 vor. Dementsprechend hat die Bf den Nachweis der Beförderung iSd § 7 Abs 5 UStG 1994 in Form von Versendungsbelegen 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 Steuerbefreiung ist unter anderem dann zu versagen, wenn die Nichtbeachtung formeller

Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 09.02.2017, Rs. C-21/16, Rz 39).

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 berechnigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht auszugehen.

Die Versendungsbelege (CMR-Frachtbriefe) liegen zu allen verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen vor. Die von der belangten Behörde bemängelten fehlenden Unterlagen wurden nachgereicht.

Die belangte Behörde führt aus, die Bf hätte erkennen müssen, dass sämtliche Lieferungen nach den Frachtpapieren an ein Logistikunternehmen und nicht an einen Warenempfänger erfolgt seien.

Der bloße Umstand, dass die Gegenstände einer Spedition übergeben worden sind, reicht nicht für die Versagung der Steuerfreiheit aus. Nach der Rechtsprechung des EuGH kann einem Importeur das Recht auf Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer für Einfuhren von Gegenständen, die er in diesem Mitgliedstaat vorgenommen hat und auf die eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt, nicht mit der Begründung verweigert werden, dass diese Gegenstände nicht unmittelbar dem Erwerber übergeben worden sind, wenn die Befugnis, wie ein Eigentümer über diese Gegenstände zu verfügen, vom Importeur auf den Erwerber übertragen wurde (EuGH 20.06.2018, C-108/17, Rz 82 ff). Wenn der Empfänger, der mit den im Anschluss an die Einfuhr folgenden innergemeinschaftlichen Verbringungen in keinem Zusammenhang steht, eine Steuerhinterziehung begeht und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Importeur davon wusste oder hätte wissen müssen, kann dies allein nicht zur Versagung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung führen (EuGH 14.02.2019, C-531/17, Rz 42).

Auch hängt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht von der Art des Transportes ab, solange keine künstliche Aufspaltung einheitlicher Liefervorgänge in unterschiedliche Warenbewegungen vorliegt. Eine Unterbrechung des Transportes oder eine gebrochene Versendung ist unschädlich, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transportes feststeht und der liefernde Unternehmer nachweist, dass ein kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs gegeben ist (vgl. VwGH 27.04.2017, 2015/15/0026).

Vor diesem Hintergrund kann der Bf allein aus dem Umstand, dass die Zustellung ausschließlich an Logistikunternehmen erfolgte und dies nicht genauer hinterfragte keine relevante Sorgfaltswidrigkeit angelastet werden, zumal der Transportweg unauffällig war.

Das Zollamt beanstandete, die Bf habe die dargelegten Nachweise erst verspätet, vorwiegend mit ihrem Antrag auf Erstattung vom 13. Mai 2011, sohin zwei Jahre nach den Abfertigungen, im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht beigeschafft.

Zwar ist der Unternehmer nach § 18 Abs 8 UStG 1994, falls die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis abhängt, dazu verpflichtet, diese im Inland aufzubewahren, allerdings ist eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend (vgl. *Gaedke/Huber-Wurzinger* in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>3</sup> § 18 Rz 98). Aus dem Umstand allein, dass die Versendungsbelege erst im Nachhinein besorgt werden mussten, lässt sich keine offensichtliche Fahrlässigkeit ableiten.

Auch war die Bf verpflichtet, die UID-Nr des Warenempfängers anzugeben. Beantragt ein Spediteur als indirekter Vertreter unter seiner Sonder-UID die steuerfreie Einfuhr von Waren zur anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung, ist in der Zollanmeldung die UID-Nr des Empfängers anzugeben. Diese ist im Bestätigungsverfahren zu überprüfen. Das qualifizierte Bestätigungsverfahren nach Art 28 Abs 2 UStG 1994 ist bei erstmaligen Geschäftsbeziehungen jedenfalls, bei laufenden Geschäftsbeziehungen nur gelegentlich bzw in Zweifelsfällen erforderlich.

Die Bf hat die UID-Nr zwar erst nach den Zollanmeldungen und somit verspätet bzw in einem Fall gar nicht abgefragt, jedoch waren alle UID-Nr der italienischen Warenempfängerinnen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum gültig. Das Zollamt räumte selbst ein, dass die Unterlassung eines Bestätigungsverfahrens der Stufe 2 keine offensichtliche Fahrlässigkeit darstelle, wenn eine Abfrage im Zeitpunkt der Anmeldung eine gültige UID-Nr ergeben hätte.

Die Behörde sah den Zeitpunkt der Beurteilung der Gutgläubigkeit nicht auf den Zeitpunkt der Zollanmeldung beschränkt; als Fiskalvertreterin habe die Bf die Nachweise zeitnah zu beschaffen und zu überprüfen, ob diese den rechtlichen Vorgaben entsprechen. Zu den Maßnahmen, die vernünftigerweise hätten verlangt werden können, gehöre auch die Einholung der Frachtbriefe und deren Prüfung.

Wie oben dargelegt, stellt der buchmäßige Nachweis lediglich eine formelle Pflicht, aber keine materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung dar (vgl. VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0060). Ein Anmelder hat im Zeitpunkt der Zollabfertigung die ihm mögliche zumutbare Sorgfalt aufzuwenden (vgl. *Summersberger*, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278).

Das Zollamt legte der Auftraggeberin \*\*\*CB\*\*\* betrügerische Absicht zur Last, was eine Erstattung nach Lage der Sache ausschließen würde. Der Bf ist jedoch insoweit beizupflichten, als diese vorbringt, dass ihr selbst keine betrügerische Absicht vorgeworfen und auch das gegen ihre Auftraggeberin geführte Strafverfahren durch Diversion der StA Mannheim vom 24. Juni 2016 (ZI \*\*\*11\*\*\*) eingestellt wurde. Damit erweist sich die von der belangten Behörde behauptete betrügerische Absicht nicht als tauglicher Grund, die Erstattung zu verweigern.

Im Ergebnis ist die Bf im Zeitpunkt der Zollanmeldung ihren Aufzeichnungs- und Nachweispflichten nicht nachgekommen. Sie hat die UID-Nr-Abfragen der indirekt vertretenen Warenempfängerinnen nicht bei Geschäftsanbahnung, sondern erst nach den Zollanmeldungen durchgeführt; Rechnungen und CMR-Frachtbriefe musste sie nachträglich beschaffen.

Dennoch ist der Bf in den gegenständlichen Einfuhrfällen kein Unterlassen weiterer, sich aufdrängender Überprüfungsschritte vorzuwerfen. Selbst bei Erfüllung der Aufzeichnungspflichten und bei Vorliegen der Frachtbriefe im Zeitpunkt der Zollanmeldung bzw bei entsprechender Bemühung um deren Beibringung hätte die UID-Nr-Abfrage jeweils ein gültiges Ergebnis erbracht. Auch die Versendungsbelege wären nicht auffällig gewesen, da diese durch Unterschrift und Firmenstempel der Frachtführer sowie durch entsprechende Empfangsbestätigungen unauffällig erschienen. Zweifel an der Erfüllung der materiellen Voraussetzungen für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung im Sinne des Art 6 Abs 3 iVm Art 7 UStG 1994 wären der Bf auf Grundlage der ihr vorliegenden Informationen nicht aufgekommen (vgl VwGH 29.09.2020, Ra 2018/13/0106, in welchem der VwGH diesen Maßstab zur Vertrauensschutzregel des Art 7 Abs 4 UStG 1994 anwendet).

Die Sorgfaltspflichtverletzung der Bf war daher nicht kausal für die Verwehrung der Umsatzsteuerbefreiung, zu der sie in weiterer Folge herangezogen wurde (vgl VwGH 29.11.2025, Ra 2023/16/0053; VwGH 24.10.2024, Ra 2023/16/0068).

Die Erstattung der durch Bescheid vom 21. Mai 2010 (ZI \*\*\*3\*\*\*) nachträglich buchmäßig erfassten und vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 200.360,56 und der durch Bescheid vom 18. Oktober 2010 (ZI \*\*\*4\*\*\*) nachträglich buchmäßig erfassten und vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer iHv EUR 218.128,40 war daher zu gewähren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

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

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 29. Juni 2026