

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend Beschwerde vom 29. Februar 2012 gegen den Bescheid des ZA Feldkirch Wolfurt vom 26. Jänner 2012 betreffend Abweisung eines Antrags auf Erstattung der Abgaben hinsichtlich der Festsetzung in 4 Einfuhrfällen, die mit Bescheid vom 3.1.2011, Zahl: 920000/***abc***/2011 geltend gemacht wurden (III., IV., V., VI.) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einfuhrfälle III., IV., V. VI. unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

I. **Verfahrensverlauf:**

Mit Bescheid vom 3.1.2011, GZ 920000/***abc***/2011 wurden EUST und Abgabenerhöhung hinsichtlich sechs verschiedener Einfuhrfällen vorgeschrieben. Das Zollamt erwog: Nach den Ermittlungsergebnissen war als erwiesen anzunehmen, dass die Transaktionen lediglich zum Schein und mit dem Ziel des Umsatzsteuerbetrugs durchgeführt wurden; deswegen sei die Steuerschuld für den Bf. entstanden. Eine differenzierte Darstellung des Sachverhalts nach den verschiedenen Einfuhrfällen erfolgte nicht.

Mit Urteil vom 30.12.2022, RV/5200047/2012 gelangte das BFG zur Auffassung, dass die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld für 6 verschiedene Einfuhren aus der Schweiz nach Art. 204 ZK iVm § 71a ZollR-DG außer Zweifel steht, weil die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG in sämtlichen Streitfällen nicht erfüllt waren:

Dabei differenzierte das Gericht zwischen zwei Fallgruppen: In zwei Einfuhrfällen wurden Waren, die bereits den Status von Unionswaren besaßen, im T2-Verfahren über die Schweiz

befördert, ohne dort in den freien Verkehr übergeführt zu werden. Da die Waren während des gesamten Transports unter zollamtlicher Überwachung verblieben und kein zollrechtlicher Statuswechsel eintrat, lag keine Einfuhr aus einem Drittland vor. Die Anwendung des Verfahrens 4200 schied daher bereits tatbestandsmäßig aus.

In den übrigen Fällen handelte es sich zwar um Drittlandswaren, jedoch verneinte das BFG die Erfüllung der Voraussetzungen der an die Einfuhr anschließenden steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung. Die Ermittlungen der ausländischen Steuerbehörden ergaben, dass die Abnehmer in Italien als „missing trader“ fungierten. Die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung konnten folglich nicht als erfüllt angesehen werden. Dieses Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft.

Im folgenden Verfahren hinsichtlich Erstattung wegen eines besonderen Falles nach § 83 ZollR-DG iVm Art 239 ZK) wies das Zollamt den Antrag mit der Begründung ab, dass kein besonderer Fall vorliege; Bescheid des Zollamtes vom 26.1.2012, 920000/1263/2011 (nur hinsichtlich wirtschaftlicher Gefährdung, dh persönliche Unbilligkeit).

In der Berufung führte der Bf aus, dass es für den Bf nicht erkennbar gewesen sei, dass es sich bei den Empfängern um „missing trader“ handelt, weil die UID-Abfragen (Stufe 2) die Richtigkeit und Gültigkeit bestätigt hatten. Nur weil es die Finanzbehörden in den Mitgliedstaaten verabsäumt haben, den „missing trader“ rechtzeitig die UID-Nummer zu entziehen, könne die Bf. für die Versäumnisse der ausländischen Behörden nicht verantwortlich gemacht werden.

Mit BVE vom 31.1.2013, Zahl 920000/1263/01/2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt führte – nach Darstellung des – die Rechtslage und Rechtsprechung zu einem „besonderen Fall“ iSd Artikel 899 Absatz 2 erster Satz ZK-DVO iVm § 83 ZollR-DG dar und stellte fest:

„In keinem der angeführten Zollanmeldungen verfügte der Bw über eine Vollmacht oder einen Auftrag von dem jeweiligen indirekt vertretenen Empfänger. Auch konnte durch den Bw nicht nachgewiesen werden, dass die Waren von den tatsächlichen Warenempfängern oder eine diesen zuordenbare oder ermächtigte natürliche oder juristische Person auch tatsächlich übernommen wurden.

Zwingende Voraussetzung für einen Erlass ist, wie bereits angeführt, dass der Anmelder weder in betrügerischer Absicht noch offensichtlich fahrlässig gehandelt hat. Diese offensichtliche Fahrlässigkeit kann beim Anmelder nur dann ausgeschlossen werden, wenn dieser unter Beachtung aller Vorschriften die erforderlichen Angaben dem ho Zollamt mitgeteilt, die geforderten Nachweise vorgelegt und alle ihm zumutbaren Handlungen gesetzt hat, um mögliche oder beabsichtigte Unregelmäßigkeiten zu erkennen bzw. abzuwehren. Eine solche offensichtliche Fahrlässigkeit kann nach Ansicht des ho Zollamtes nicht ausgeschlossen werden.

Aufgrund sämtlicher vorliegender Rechnungen, der Warenbewegungen von denen der Bw jedenfalls Kenntnis haben musste, das Nichtvorliegen eines Auftrages oder eines Vollmachtverhältnisses zwischen den jeweiligen Warenempfänger und dem Bw, auch in Anbetracht des Wertes der jeweiligen Sendung, der minimalen Preisaufschläge zu den Reihengeschäften [...] hätte nach Ansicht des ho Zollamtes der Bw erkennen können, dass den jeweiligen Rechnungen wohl keine wirklichen Handelsgeschäfte zu Grunde liegen.“

Das Zollamt betonte, dass es die offensichtliche Fahrlässigkeit „nicht ausschließen könne“.

Und falls doch kein Vorwurf der groben Fahrlässigkeit greife, liege kein besonderer Fall vor: *„Selbst, wenn das Verhalten des Bw als nicht grob fahrlässig zu beurteilen wäre, liegt eine sachliche Unbilligkeit iSd § 83 ZollR-DG durch die Abgabenbelastung grundsätzlich nicht vor, weil, wie bereits angeführt, die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer als indirekte Vertreterin des jeweiligen Importeurs eine Auswirkung der geltenden Rechtslage ist (vgl. VwGH, 2006/16/0178, ua).“*

Weiteres Vorbringen hinsichtlich einer behaupteten Unbilligkeit nach den wirtschaftlichen Verhältnissen wurde nicht erstattet, ebenso wurde dazu keine Nachweise vorgelegt, sodass es darauf ankommt, ob ein besonderer Fall wegen Unbilligkeit nach Lage der Sache vorliegt; dies ist auch Verfahrensgegenstand gewesen und ist es weiterhin.

Das BFG stellte im darauffolgenden Verfahren (ho Verfahren - Erstattungsverfahren) zunächst klar, dass im Erstattungsverfahren nach Art. 239 ZK zu prüfen sei, ob ein besonderer Fall vorliegt und ob den Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit trifft; BFG 9.1.2023, RV/5200028/2013.

Maßgeblich ist dabei, ob der Beteiligte die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers eingehalten und alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat.

Das Gericht verwies auf die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere auf die Entscheidung Vetsch (EuGH 14.2.2019, C-531/17). Danach darf die Steuerschuld nicht aufrechterhalten werden, wenn nicht nachgewiesen werden kann, dass der Beteiligte wusste oder hätte wissen müssen, dass die betreffenden Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug eingebunden waren.

Für die Einfuhrfälle III bis VI verneinte das BFG ein solches Wissen oder Kennenmüssen. Es lagen Rechnungen, Frachtpapiere und Übernahmebestätigungen vor; die italienischen Empfänger verfügten zum Zeitpunkt der Abfertigungen über gültige UID-Nummern. Zwar bestanden teilweise – geringe – formelle Mängel bei den Nachweisen, ein vorwerfbares Verhalten der Bf konnte jedoch nicht festgestellt werden. Das Gericht sah daher die Voraussetzungen für eine Erstattung nach Art. 239 iVm § 83 ZollR-DG ZK als erfüllt an.

Die belangte Behörde als Revisionswerberin betonte im weiteren Verfahren, dass es erforderlich sei, dass für jede einzelne Anmeldung zu beurteilen sein, ob eine steuerbefreite igL

oder ein ebensolches Verbringen vorliegt und stützte sich darauf, dass die jeweiligen Frachtbriefe formell mangelhaft gewesen seien und auch keine – gültigen – Abliefernachweise vorlegen.

Der VwGH hob die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit mit E vom 26.11.2025, Ra 2023/16/0053 auf: Er hielt zunächst fest, dass Vertrauensschutz und Gutgläubigkeit grundsätzlich im Erlass- bzw. Erstattungsverfahren nach § 83 ZollR-DG zu prüfen. Maßgeblich sei dabei, ob der Beteiligte die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers eingehalten und alle zumutbaren Maßnahmen gesetzt hat, um eine Beteiligung an Steuerhinterziehungen zu vermeiden.

Das BFG habe jedoch den falschen Prüfungsmaßstab angewandt. Es habe lediglich untersucht, ob die Spedition wusste oder hätte wissen müssen, dass die Empfänger in einen Mehrwertsteuerbetrug eingebunden waren. Für Art. 239 ZK komme es aber nicht primär auf dieses Wissen an, sondern darauf, ob ein „besonderer Fall“ vorliegt und ob der Beteiligte nicht offensichtlich fahrlässig gehandelt hat. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Schließlich beanstandete der VwGH erhebliche Feststellungsmängel. Es sei nicht ausreichend geprüft worden, ob der Spedition grobe bzw. offensichtliche Fahrlässigkeit anzulasten sei. Die bloße Feststellung, dass Rechnungen, Frachtbriefe und Übernahmebestätigungen vorlagen und kein Wissen über den Betrug nachweisbar sei, reiche dafür nicht aus: Es hätte geprüft werden sollen, ob der Mitbeteiligten offensichtliche Fahrlässigkeit hinsichtlich jener Umstände, die zu ihrer Heranziehung als Gesamtschuldnerin der Mehrwertsteuer geführt haben, anzulasten war.

Der VwGH weiter: **„Im fortgesetzten Verfahren wird sich das Bundesfinanzgericht daher mit den näheren Umständen der verfahrensgegenständlichen Einfuhren - wie etwa die Geschäftsbeziehung der Mitbeteiligten mit jenen Gesellschaften, von denen sie beauftragt wurde (vgl. dazu erneut VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037) - auseinanderzusetzen haben und dabei auch jene Aspekte würdigen müssen, die nach Ansicht des Zollamts auf das Vorliegen einer offensichtlichen Fahrlässigkeit der Mitbeteiligten deuten könnten.**

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zu den Einfuhrfällen (III-VI):

III. III. vom 16.6.2008

Mit Antrag vom 16.6.2008 sollen Nichtunionswaren (Smart Card Readers etc.) mit Ursprung US mittels Verfahrenscode 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer ist die T („T“) mit Sitz in New York. Als Empfänger ist im Feld 8 die L („L“), Budapest angegeben. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet, ist im Feld 44 der Anmeldung die M mit deren UID-Nr angegeben. Die Bf ist laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für L tätig. Im Feld 40 ist der Code 821 angegeben und aaaaa. Die Waren wurden mit T1 aus der Schweiz nach Österreich verbracht. In diesem Fall sollen, so das Zollamt, die Waren mittels T2 (08***1***T5) zuvor aus Italien ausgeführt worden sein. Das Zollamt betont überdies, dass die ggstl. Waren am 31.5.2008 aus Italien umsatzsteuerbefreit ausgeführt worden wären (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen T und L zugrunde (Nr 08/16 vom 6.6.2008); die Bf wurde auf der Rechnung als „fiscal representative“ bezeichnet. Mit 10.6.2008 werden die Waren von L an M weiterverkauft (Re 3). Als Empfänger ist deswegen die M angegeben. Am 13.6.2008 wird von der C, CH („C“) ein Verzollungsauftrag an die Bf erteilt; als Importeur ist die L c/o Fiskalvertretung Bf genannt; Lieferadresse: B in Z; GP vom 16.6.2008. Der Auftraggeber nimmt in seinem Verzollungsauftrag sowohl auf beide oa Rechnungen Bezug.

Der dazugehörige Frachtbrief CMR Nr. CMR_aaaaa entspricht der oa Zollanmeldung; als Absender ist die T und als Empfänger L angegeben. Zu M wird von der italienischen Finanzverwaltung mit 20.11.2010 mitgeteilt: „...has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by falling to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Folgende Abfragen der UID-Nr (IT UID_M) für M sind von der Bf bis zu diesem Zeitpunkt vorgenommen worden: 19.5.2008 (Stufe 1, gültig), 3.7.2008 (Stufe 2, gültig), 15.11.2010 (Stufe 2, gültig) Durch das Unternehmen TO wurden überdies ebenso mehrere Abfragen vorgenommen (3.7.2008 (Tel), 15.11.2010, ebenso Stufe 2). Auch nach Erkennen dass sich um einen „missing trader“ handelt, wurden weitere Abfragen vorgenommen (2.2.2012 und 2.3.2012 jeweils mittels FON in der Stufe 2 durch die TO).

Die UID wird in der Folge von der italienischen Verwaltung als ungültig erklärt und zwar rückwirkend (!), sodass sie ext tunc als ungültig erklärt wurde und bei heutigen Abfragen als generell ungültig deklariert wird.

Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung vom 28.10.2010 verfügt die L als Empfänger im Feld 8 und Letztverkäufer in die EU weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt.

Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgt aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielt aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Die L als der im Feld 8 der Anmeldung genannter Empfänger und Letztverkäufer an M wird von der Bf. in diesem Zeitraum mehrmals abgefragt, und zwar am 16.6.2008 (Stufe 2, gültig) sowie auch durch die TO am 3.7.2008 (tel), 15.11.2010, 2.2.2012 und 2.3.2012 (FON, Stufe 2 bis inkl 15.11.2010 gültig).

Der Gültigkeitszeitraum der UID-Nr von L war der 4.12.2007 bis 27.2.2012. Für den Zeitraum danach wird sie als ungültig erklärt.

Überdies betonte die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN III. lediglich eine Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte in ihrem Vorbringen vom 20.12.2022, dass die Ablieferung der Ware am 18.6.2008 bei der Firma B erfolgte. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum lägen vor, so die Bf.

Tatsächlich liegt, so das BFG im aufgehobenen Erkenntnis, ein Abliefernachweis einer Spedition vor, der auch unterschrieben ist; 18.6.2008, 12.30 Uhr.

IV. IV. vom 4.7.2008

Mit Antrag vom 4.7.2008 werden Nichtunionswaren (Smart Card Readers etc.) mit Ursprung TW mittels Verfahrenscode 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer ist die T mit Sitz in New York. Als Empfänger ist im Feld 8 die L, Budapest angegeben. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet, ist im Feld 44 der Anmeldung die M mit deren UID-Nr angegeben. Die Bf ist laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für L tätig. Im Feld 40 ist der Code 821 angegeben und aaaaa. Die Waren werden sohin mit T1 aus der Schweiz nach Österreich verbracht. In diesem Fall sollen, so das Zollamt, die Waren zuvor mittels T2 (T2_bbbbb) aus Italien ausgeführt worden sein. Das Zollamt betont überdies, dass die ggstl. Waren am 31.5.2008 aus Italien umsatzsteuerbefreit ausgeführt worden wären (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen T und L zugrunde (Nr 08/21 vom 30.6.2008); die Bf wird auf der Rechnung als „fiscal representative“ bezeichnet. Mit 1.7.2008 werden die Waren von L an M weiterverkauft (Re). Als Empfänger ist deswegen die M angegeben. Am 3.7.2008 wird von der Fa C, CH ein Verzollungsauftrag an die Bf erteilt; als Importeur ist die L c/o Fiskalvertretung Bf genannt; Lieferadresse: B in Z. Der Auftraggeber nimmt in seinem Verzollungsauftrag sowohl auf beide oa Rechnungen Bezug.

Der dazugehörige Frachtbrief CNR Nr. CMR_bbbbb folgt der oa Zollanmeldung; als Absender ist die T und als Empfänger L angegeben; Unterschrift der Bf vom 4.7.2008 (Entladestelle Lustenau).

Zu M wird von der italienischen Finanzverwaltung mit 20.11.2010 mitgeteilt: „...has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by failing to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Folgende Abfragen der UID-Nr (IT UID_M) für M werden von der Bf bis zu diesem Zeitpunkt vorgenommen: 19.5.2008 (Stufe 1, gültig), 3.7.2008 (Stufe 2, gültig), 15.11.2010 (Stufe 2, gültig) Durch das Unternehmen TO werden überdies ebenso mehrere Abfragen vorgenommen (3.7.2008 (Tel), 15.11.2010, ebenso Stufe 2). Auch nach Erkennen dass sich um einen „missing trader“ handelt, werden weitere Abfragen vorgenommen (2.2.2012 und 2.3.2012 jeweils mittels FON in der Stufe 2 durch die TO).

Die UID wurde in der Folge von der italienischen Verwaltung als ungültig erklärt und zwar rückwirkend (!) , sodass sie ext tunc als ungültig erklärt wurde und bei heutigen Abfragen als generell ungültig deklariert wird.

Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung vom 28.10.2010 verfügt die L als Empfänger im Feld 8 und Letztverkäufer in die EU weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie ist weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielt aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Die L als der im Feld 8 der Anmeldung genannter Empfänger und Letztverkäufer an M wird von der Bf. in diesem Zeitraum mehrmals abgefragt und zwar am 16.6.2008 (Stufe 2, gültig) sowie auch durch die TO am 3.7.2008 (tel), 15.11.2010, 2.2.2012 und 2.3.2012 (FON, Stufe 2 bis inkl 15.11.2010 gültig).

Der Gültigkeitszeitraum der UID-Nr von L ist der 4.12.2007 bis 27.2.2012. Für den Zeitraum danach wird sie als ungültig erklärt.

Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr lediglich eine Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte in ihrem Vorbringen vom 20.12.2022, dass die Ablieferung der Ware am 18.6.2008 bei der Firma B erfolgte. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum lägen vor, so die Bf.

Tatsächlich liegt, so das BFG im aufgehobenen Erkenntnis, ein Abliefernachweis einer Spedition vor, der auch unterschrieben ist; ***8***, Stempel und Unterschrift der B sowie CMR Nr CMR_KKK für M.

V. V. vom 30.7.2008

Mit Antrag vom 30.7.2008 werden Nichtunionswaren (Software und dergleichen) mit Ursprung EU und CN mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt. Versender und Verkäufer ist die Fa GI, New York, Empfänger die L in Budapest. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet, ist im Feld 44 der Anmeldung die E mit deren UID angegeben. Die Bf tritt für die Empfängerin als indirekte Vertreterin auf. Aktenkundig sind ein Kaufvertrag von L an E vom 8.7.2008, Re2, ein Kaufvertrag von GI an L vom 20.6.2008, 08/20. Laut Verzollungsauftrag vom 28.7.2008 bzw. Kaufvertrag 08/20 wird die Bf beauftragt, eine Verzollung vorzunehmen; Lieferadresse LS. Als Frachtführer tritt die LL auf; Übernahmebestätigung vom 31.7.2008 durch die ***2*** ist aktenkundig. Laut beigelegter CMR (thrth) ist Empfänger die E in Rom. Ausgeführt wurden die Waren mit ku am 26.6.2008 (Versender EI in Wien und Empfänger: DRA, CH-Sitz in Budapest. Die Bf ist laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für den Empfänger bei der Einfuhr tätig (nicht aber bei der Ausfuhr). Das Zollamt betont in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022, dass die ggstl. Waren mit T1 kjzr nach Österreich gelangt seien.

E: Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist E ein missing trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen). Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiert an der genannten Adresse (Adresse) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses gibt an, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei. Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wird betont, dass die Fa E bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So hat sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die E sei ein missing trader. Es ist nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe die E ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet. Die Bf. verweist auf das bereits Vorgebrachte zu E (Schreiben vom 22.11.2022). UID-Nr wurde im Jahr 2008 nicht abgefragt, war aber gültig, ein Abliefernachweis liegt vor. Ein ig Erwerb wurde getätigt, da der Erwerber bis 18.12.2008 wirtschaftlich aktiv war.

Eine Abfrage von L wird vorgenommen.

VI. VI. vom 22.9.2008:

Mit Antrag vom 19.9.2008 wird Software (Arbeitsspeicher) mit Ursprung US mittels Verfahren 4200 eingeführt werden; Versender ist die L und Empfänger die E in Rom. Die Bf tritt für die E als indirekter Vertreterin auf. im Feld 40 wird auf ein Vorpapier T1 verwiesen (***5***; GI, New York an die Bf.). Dieser Abfertigung zugrunde liegt wieder ein Kaufvertrag an L vom 11.9.2008 sowie L an E vom 17.9.2008 und 21.7.2008. Der Verzollungsauftrag wird wieder von C erteilt. Mittels T2 werden die Waren zuvor von EI an C SA ausgeführt bzw im Verfahren 1000 an DRA, CH.

E: siehe bereits oa ausgeführt. Es existiert eine Empfangsbestätigung einer Spedition (23.9.2008, Namenszeichen).

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Akten, insbesondere von

Einfuhrpapieren samt Rechnungen und CMR-Frachtbriefe

III. vom 16.6.2008: Verzollungsauftrag vom 13.6.2008, Invoice 08/16, Re 3, Abliefernachweis vom 18.6.2008 (unterschrieben), CMR Nr CMR_aaaaa

IV. vom 4.7.2008: Verzollungsauftrag vom 3.7.2008, Invoice 08/21, Re, Abliefernachweis ***3*** (unterschrieben am 8.8.2008), CMR Nr CMR_KKK, Ordine di Trasporto vom 24.6.2008

V. vom 30.7.2008: Verzollungsauftrag vom 28.7.2008; Re2, Invoice 08/20, Packing List, CMR (Sendung ***4***, unterschrieben am 31.7.2008), thrth

VI. vom 22.9.2008: Verzollungsauftrag vom 19.9.2008, T1 MRN ***5***, Invoice 08/20, Packing List, ***6***, CMR ***7*** (Unterschrift des Empfangs vom 23.9.2008)

Excel-Liste bzgl anderer Beteiligter

Abfragen UID-Nr /Gültigkeit

E

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt die Gültigkeit der UID-Nr von E, die bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2008 noch gültig war.

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 10mal die Stufe 2 abgefragt wurde

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 19mal die Stufe 2 abgefragt wurde

L:

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt die Gültigkeit der UID-Nr von L und dass sie mehrere Jahre nach der Zollabfertigung noch gültig war

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 7mal die Stufe 2 abgefragt wurde

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 7mal die Stufe 2 abgefragt wurde

M:

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass die italienischen Behörden – rückwirkend – die UID-Nr für ungültig erklärt habe.

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 1mal die Stufe 1 abgefragt wurde.

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 1mal die Stufe 2 abgefragt wurde

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 1mal die Stufe 2 abgefragt wurde

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 5mal die Stufe 2 abgefragt wurde

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass 6mal die Stufe 2 abgefragt wurde

Sonder-UID Nr:

[...]

Beschreibung: Diese Abbildung zeigt, dass alle Abfragen betreffend UID-Nr der Bf zuzurechnen sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung und Zurückverweisung)

§ 278 Abs. 1 BAO:

„(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevereinscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.“

§ 20 BAO:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“

§ 115 Abs. 1 BAO:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Ermittlungspflicht wird durch eine

erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten eingeschränkt.“

§ 269 Abs. 1 und Abs. 2 BAO:

„(1) Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden eingeräumt sind. [...]

(2) Die Verwaltungsgerichte könne das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.“

Die Ausnahmebestimmung des § 278 Abs. 1 BAO erfordert, dass das Verwaltungsgericht im Rahmen seiner Ermessensentscheidung über die Aufhebung und Zurückverweisung die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte im Hinblick auf die Zielsetzungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bezeichnet und beurteilt sowie die Frage beantwortet, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit des Verfahrens oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (vgl. etwa VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037).

Der VwGH hob die Entscheidung des BFG vom 9.1.2023, RV/5200028/2013 wegen Rechtswidrigkeit mit E vom 26.11.2025, Ra 2023/16/0053 auf und beanstandete erhebliche Feststellungsmängel. Es hätte geprüft werden müssen, so der VwGH, ob der Mitbeteiligten offensichtliche Fahrlässigkeit hinsichtlich jener Umstände, die zu ihrer Heranziehung als Gesamtschuldnerin der Mehrwertsteuer geführt haben, anzulasten war. Der VwGH stellte ausdrücklich klar, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt im fortgesetzten Verfahren weiter aufzuklären ist. **Insbesondere sind die näheren Umstände der verfahrensgegenständlichen Einfuhren, vor allem die Geschäftsbeziehungen der Mitbeteiligten zu ihren Auftraggebern, sowie sämtliche Indizien für eine offensichtliche Fahrlässigkeit umfassend zu ermitteln und zu würdigen.**

Das fortgesetzte Verfahren ist entsprechend den Aufforderungen durch das Höchstgericht ein ausführliches weiteres und vom Erstverfahren abweichendes Ermittlungsverfahren erforderlich, der gezielt jene Punkte aufgreift, die der VwGH als bislang unzureichend geklärt angesehen hat. Der Maßstab, ob der Bf ein Sorgfaltsverstoß anzulasten ist, oder vielmehr Gutgläubigkeit anzunehmen ist, hat sich, wie der VwGH ausführte, im angeführten Verfahren zu Unrecht an den konkreten Einfuhren und das Verhältnis zum jeweiligen Empfänger orientiert, nicht aber konkret an den Auftraggebern; dies setzt eine danach anschließende Möglichkeit zur Feststellung voraus.

Zunächst ist dem Zollamt (in der Revisionsschrift) recht zu geben, dass das Vorliegen eines besonderen Falls für jede Einfuhr zu ermitteln und konkret zu prüfen ist. Dies hat das Zollamt

aber selbst während des gesamten Verfahrens (und auch zuvor im Abgabenverfahren) unterlassen und zwar sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der BVE. Vielmehr hat sich die Darstellung im angefochtenen Bescheid auf einen einzigen Satz reduziert („kein besonderer Fall“ und auch in der BVE fehlt jegliche Differenzierung hinsichtlich der Ermittlungsergebnisse sowie die Ermittlungen selbst hinsichtlich der Frage, ob ein besonderer Umstand bzgl einer konkreten Einfuhr vorliegt, der eine Erstattung rechtfertigt; dies freilich bezogen auf den Abfertigungszeitpunkt und hinsichtlich der Auftraggeber und/oder der Vertretenen; auf diesen konkreten Zeitpunkt kommt es an und nur auf diesen; *Summersberger*, Vertrauensschutz im Verfahren 42, SWI 2014, 278 (283).

Ermittlungen zu den Einfuhrfällen III und IV:

Zu den Ermittlungen und zum Prüfungsmaßstab der Einfuhrfälle MRN III. und MRN IV.

Zunächst ist festzuhalten dass sich die Prüfung des Sorgfaltsmaßstabs in MRN III. und MRN IV. auf die Zeit vor der Zollabfertigung und die Zollabfertigung selbst zu richten hat und alle Umstände zu betrachten hat, die von Bedeutung sein könnten. Das Zollamt konzentriert sich in der Revisionsschrift und davor nur sehr pauschal auf an diesen Zeitpunkt und konkret nur in der Revisionsschrift auf die Frage, ob der CMR-Frachtbrief ordnungsgemäß ausgefüllt war und meint überdies, dass weder nachgewiesen wurde, dass die Ware in Italien beim Empfänger angekommen sei, noch dass sie transportiert worden sei. Tatsächlich handelt es sich dabei idR um Fragen (ordnungsgemäßer Ablieferungsnachweis), die die Rechtsfrage beantworten, ob die Steuerschuld entstanden ist oder nicht. In diesem Verfahren geht es aber darum nicht; es geht um die Frage, ob dem Spediteur Vertrauensschutz einzuräumen ist und ob er gutgläubig war, und zwar zum konkreten Zeitpunkt der Zollabfertigung und davor. So hat das Zollamt sich hinsichtlich der Prüfung des Sorgfaltsmaßstabs auf einen mangelhaften CMR-Frachtbrief gestützt, ohne die Frage zu prüfen, ob der Vertrauensschutz durch andere Umstände gewährt werden könnte.

Diese anderen Umstände in der BVE, die auf einen Sorgfaltsverstoß durch die Bf hindeuten sollen sind sehr pauschalisierend dargestellt (Rechnungen, Warenwerte) und lassen sich hinsichtlich der konkreten Einfuhren nicht substantiiert auf den konkreten Einfuhrfall herunterbrechen. Nicht jede geringfügige Unstimmigkeit oder jeder formale Fehler im CMR-Frachtbrief vermag für sich allein besondere Nachforschungen zu rechtfertigen oder den Vertrauensschutz aushebeln. Maßgeblich ist vielmehr eine Gesamtwürdigung aller Umstände. Kleinere Unrichtigkeiten können auf bloßen Versehen, Übermittlungsfehlern oder administrativen Ungenauigkeiten beruhen und lassen für sich genommen noch nicht den Schluss auf Unregelmäßigkeiten oder eine fehlende Glaubhaftigkeit zu. Erst wenn mehrere Auffälligkeiten zusammentreffen oder weitere objektive Umstände hinzutreten, die Zweifel an der Richtigkeit oder Echtheit der Angaben begründen, können weitergehende Ermittlungen

geboten sein. Die Behörde hat daher nicht isoliert auf einzelne formale Mängel in einem Frachtbrief abzustellen, sondern sämtliche relevanten Indizien in ihrer Gesamtheit zu würdigen und zu beurteilen, ob diese insgesamt Anlass zu besonderen Nachforschungen geben hätte sollen; dies in diesem Fall eben auch im Verhältnis zu den gesamten Lieferketten hinsichtlich der Auftraggeber.

Fest steht, dass folgende Abfragen der UID-Nr (IT UID_M) für dem Empfänger M von der Sonder-UID ATU ***9*** vorgenommen worden sind: 19.5.2008 (Stufe 1, gültig), 3.7.2008 (Stufe 2, gültig), 15.11.2010 (Stufe 2, gültig). Auch nach dem Erkennen und Wissen der Behörde, dass sich um einen „missing trader“ handelt, wurden weitere Abfragen vorgenommen (2.2.2012 und 2.3.2012 Stufe 2)- Diese UID war überdies keinem anderen Unternehmen zuzurechnen, wie das Zollamt meint, sondern der Bf selbst, wie der Abfrageübersicht zu entnehmen ist.

Überdies lag ein Kaufvertrag vor, in dem der Bf als Vertreter beauftragt wurde, es lag ein Verzollungsauftrag vor und es gibt in beiden Fällen einen unterschriebenen Abliefernachweis an einen Spediteur. Zu bedenken ist außerdem, dass die italienische Zollbehörde offenbar schon zum Abfertigungszeitpunkt und davor und auch danach von einem Betrug ausging, weil die UID-Nr ex tunc (!!!) für ungültig erklärt wurde. So betrachtet hat die italienische Zollverwaltung dieser UID Abfrage des italienischen Empfängers jegliche rechtserhebliche Bedeutung genommen (rückwirkend!!!) , was nach Ansicht des BFG schon einen besonderen Fall zum Nachteil des Bf indizieren könnte; weil er sich im Zuge des Rechtsbehelfsverfahren auf eine UID-Abfrage nicht mehr berufen kann; EuGH 7.9.1999, C-61/98, De Haan Beehr BV.

Zu beachten ist überdies, dass zum Einfuhrzeitpunkt die strengen Voraussetzungen zur Nachweiserbringung noch nicht in Geltung standen BGBl I 34/2010.

Tatsache ist, dass die Prüfung des Sorgfaltsmaßstabs nunmehr aufgrund der Rechtsprechung des VwGH zu ändern, dh zu erweitern ist, und zwar hinsichtlich der **näheren Umständen der verfahrensgegenständlichen Einfuhren. Es sind nach dem VwGH die Geschäftsbeziehung der Mitbeteiligten mit jenen Gesellschaften, von denen sie beauftragt wurde** (vgl. dazu erneut VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037) – zu prüfen und es sind dabei auch jene Aspekte zu prüfen, die das Vorliegen einer **offensichtlichen Fahrlässigkeit der Mitbeteiligten** deuten könnten. Eine solche Prüfung wurde durch das Zollamt bislang nicht vorgenommen und zwar weder im angefochtenen Bescheid noch in der BVE und auch nicht im abgeführten (rechtskräftigen) oa Abgabenverfahren. Diese Ermittlungen und Prüfungen sind nun nachzuholen und wird nunmehr die Prüfung differenziert auf den jeweiligen Einfuhrfall im Verhältnis zu den Auftraggebern (Vertreter/Auftraggeber) herunterzubrechen sein; eine pauschale Betrachtung ist zu vermeiden.

Der Maßstab, ob der Bf ein Sorgfaltsverstoß anzulasten ist, oder vielmehr Gutgläubigkeit anzunehmen ist, hat sich im abgeführten Verfahren **an den konkreten Einfuhren und das Verhältnis zum jeweiligen Empfänger orientiert, nicht aber konkret an den Auftraggebern.**

Für das fortgesetzte Verfahren sind entsprechend den Aufforderungen durch das Höchstgericht sohin Ermittlungen, Prüfungen und Feststellungen erforderlich, die gezielt jene Punkte aufgreifen, die der VwGH als bislang unzureichend geklärt angesehen hat. Festzuhalten ist diesbezüglich nochmal, dass dem behördlichen Verfahren diesbezügliche Feststellungen in keiner Weise zu entnehmen sind. Das Zollamt begnügt sich mit der Feststellung, dass kein besonderer Fall vorliege, eine sehr pauschalisierende Betrachtungsweise in der BVE und selbst im Revisionsverfahren war – für den Zeitraum bis zur Abfertigung – nur der CMR-Frachtbrief im Blickfeld der Behörde; dies entspricht auch dem konkreten Ermittlungsstand. Überdies fehlt eine differenzierte konkrete Betrachtungsweise und Ermittlungen hinsichtlich der Auftraggeber und Mitbeteiligten hinsichtlich der Einfuhrfälle III und IV.

Folgende Ermittlungen sind nach Ansicht des BFG erforderlich:

Einfuhrfall III (III. vom 16.6.2008)

A. Auftraggeber und Vertretene - Geschäftsbeziehungen (L und C)

1. Seit wann bestanden Geschäftsbeziehungen mit diesen jeweiligen Auftraggebern bzw Vertretenen?
2. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über die wirtschaftliche Tätigkeit, den Unternehmensgegenstand und die Geschäftstätigkeit dieser Auftraggeber und Vertretenen vor?
3. Wurden vor Annahme der Aufträge/Vertretung Bonitätsprüfungen, Firmenbuchabfragen oder sonstige Überprüfungen durchgeführt? Falls ja, welche?
4. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über L und C zum Zeitpunkt der jeweiligen Zollabfertigung (16.6.2008) vor?
5. Wurden die tatsächlichen Geschäftsräume, Betriebsstätten oder wirtschaftlichen Aktivitäten dieser Unternehmen durch die Bf jemals überprüft oder hinterfragt? Wenn ja, kann dies belegt werden?
6. Hatte die Zollbehörde zum Zeitpunkt der Zollabfertigung oder davor Erkenntnisse über Risikoeinfuhren iZm Auftraggebern oder beteiligten Unternehmen? Wenn ja, welche?

7. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?
8. Haben sich im Zuge der Geschäftsbeziehungen Auffälligkeiten oder Unregelmäßigkeiten für die Bf ergeben? Falls ja, welche?
9. Ab welchem Zeitpunkt hatte die Zollbehörde oder die italienische Zollbehörden den ersten Verdacht und wann gesicherte Kenntnis, dass es sich bei Mum einen „missing trader“ handelt?
10. Weshalb wurde die UID-Nr ohne zeitliche Beschränkung (rückwirkend!) von Italien für ungültig erklärt?

B. Warenbewegungen und Transportabläufe

1. War den Mitarbeitern der Bf oder der Zollbehörde bekannt, dass möglicherweise die gegenständlichen Waren hinsichtlich der Einfuhr zunächst aus Italien in die Schweiz verbracht und anschließend über Österreich wieder nach Italien transportiert wurden? War dies hinsichtlich dieser Einfuhr der Fall?
2. Falls ja, war die Bf selbst zuvor an der Ausfuhr aus Italien beteiligt? Wenn ja, welche Zollpapiere liegen dazu vor?
3. Wenn zuvor eine Ausfuhr aus Italien in die Schweiz getätigt wurde und die Bf daran nicht beteiligt, war: War die vorherige Ausfuhr aus der Schweiz für die Bf erkennbar? Wenn warum?
4. Gab es hinsichtlich der an den Reihengeschäften beteiligten Unternehmen schon vor diesen Einfuhren Erkenntnisse? Wenn welche?

C. Empfänger und sonstige Beteiligte (M, T)

1. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über M, T und anderer Beteiligte zum Zeitpunkt der jeweiligen Zollabfertigung, dh am 16.6.2008 vor?
2. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?

E. Compliance-Raster

1. Welche besonderen Kontrollrahmen, dh welche Anforderungen an die Wirtschaftsbeteiligten bestanden im Jahr 2008 für das Zollverfahren 42 generell?

2. Was war der konkrete interne Sorgfaltsmaßstabsraster, an denen die Zollverwaltung sich 2008 orientierte? Welche Handlungsempfehlungen für die Wirtschaftsbeteiligten gab es?

Vergleichbare Ermittlungen sind auch für den Einfuhrfall IV vorzunehmen.

Einfuhrfall V

Ermittlungen zu Einfuhrfall V: Zu den Ermittlungen und zum Prüfungsmaßstab der Einfuhr V.

Zunächst ist festzuhalten dass sich auch die Prüfung des Sorgfaltsmaßstabs in MRN V. vom 30.7.2008 auf die Zeit vor der Zollabfertigung und die Zollabfertigung selbst zu richten hat und alle Umstände zu betrachten hat, die von Bedeutung sein könnten. Das Zollamt konzentriert sich in der BVE nur sehr pauschal auf einen Sorgfaltsverstoß; es begründete den Sorgfaltsverstoß mit:

- den vorliegenden Rechnungen,
- den Warenbewegungen, von denen der Bw Kenntnis haben musste,
- dem Fehlen von Vollmachten oder Aufträgen der Warenempfänger,
- den hohen Warenwerten,
- den äußerst geringen Gewinnaufschlägen in den Reihengeschäften.

Es ist aber unbekannt, welche konkreten Rechnungen in den Reihengeschäften ermittelt und beurteilt wurden, weshalb der Bf von der vorherigen Ausfuhr Kenntnis haben musste (oder gar beteiligt war) und weshalb auch die Warenwerte ausschlaggebend waren; in der Revisionsschrift hingegen wurde auf die CMR-Frachtbriefen rekuriert. Dass der Bf von der vorherigen Ausfuhr wusste, ist aus Sicht des BFG neu. Tatsächlich handelt es sich dabei idR um Fragen die eine erhöhte Sorgfaltspflicht des Bf auslösen können. Diese Prüfung verlangt aber eine entsprechende Ermittlungstätigkeit, da dies bislang durch die Behörde iZm Einfuhrfall III und IV nicht konkret nicht behauptet wurde („Kreisverkehr“). So betrachtet sind nicht nur die geschäftlichen Beziehungen in diesem Fall zu L und C zu ermitteln und behandeln, sondern auch alle anderen Beteiligten der vorherigen Ausfuhr oder Eröffnung eines Versandverfahrens. Dies ist erforderlich um beurteilen zu können, ob welchen Sorgfaltsmaßstab der Bf auferlegt ist und ob ihr ein Sorgfaltsverstoß zuzurechnen ist.

Festzuhalten ist aber auch in diesem Fall, dass eine Abfertigung zu einem Zeitpunkt vorgenommen wurde, an dem die E zu Unrecht über eine UID-Nr verfügte und diese erst mit Wirkung vom 1.1.2009 für ungültig erklärt wurde, obwohl der Behörde schon zuvor bekannt war, dass es sich um einen missing trader handelte. Zu beachten ist überdies, dass zum Einfuhrzeitpunkt die strengen Voraussetzungen zur Nachweiserbringung noch nicht in Geltung standen BGBl I 34/2010.

Tatsache ist, dass die Prüfung des Sorgfaltsmaßstabs nunmehr aufgrund der Rechtsprechung des VwGH zu ändern, dh erweitern ist und den Prüfungsmaßstab verändert und zwar hinsichtlich der **näheren Umständen der verfahrensgegenständlichen Einfuhren. Im weiteren Verfahren sind deswegen. So der VwGH, die Geschäftsbeziehung der Mitbeteiligten mit jenen Gesellschaften, von denen sie beauftragt wurde** (vgl. dazu erneut VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037) – zu prüfen und es sind dabei auch jene Aspekte zu prüfen, die das Vorliegen einer **offensichtlichen Fahrlässigkeit der Mitbeteiligten** („Kreisverkehr“) deuten könnten. Eine solche Prüfung wurde durch das Zollamt bislang nicht vorgenommen und zwar weder im angefochtenen Bescheid noch in der BVE. Diese Ermittlungen, Prüfungen und Feststellungen sind nun nachzuholen und wird nunmehr die Prüfung differenziert auf den jeweiligen Einfuhrfall im Verhältnis zu den Auftraggebern (Vertretener/Auftraggeber) herunterzubrechen sein; eine pauschale Betrachtung ist zu vermeiden. In diesem Fall ist überdies die **Ermittlungstätigkeit iZm geschäftlichen Beziehung auf alle Unternehmen auszudehnen, die an diesem „Kreisverkehr“ beteiligt waren** und die Beziehung des Bf zu diesen Unternehmen ist hinsichtlich der Definition des zu erfüllenden Sorgfaltsmaßstabs zu schärfen.

Der Maßstab, ob der Bf ein Sorgfaltsverstoß anzulasten ist, oder vielmehr Gutgläubigkeit anzunehmen ist, hat sich im abgeführten Verfahren **an den konkreten Einfuhren und das Verhältnis zum jeweiligen Empfänger orientiert, nicht aber konkret an den Auftraggebern.**

Für das fortgesetzte Verfahren sind entsprechend den Aufforderungen durch das Höchstgericht sohin Ermittlungen und Prüfungen erforderlich, die gezielt jene Punkte aufgreifen, die der VwGH als bislang unzureichend geklärt angesehen hat. Festzuhalten ist diesbezüglich, dass dem behördlichen Verfahren, dh der Begründung als auch den vorgelegten gesamten Akten diesbezügliche Feststellungen in keiner Weise zu entnehmen sind. Überdies fehlt eine differenzierte konkrete Betrachtungsweise und Ermittlungen hinsichtlich der Auftraggeber und Mitbeteiligten, vor allem auch der Unternehmen, die an diesem „Kreisverkehr“ beteiligt waren und das Wissen der Bf.

Folgende Ermittlungen sind nach Ansicht des BFG für den Einfuhrfall V erforderlich:

1. Auftraggeber und Vertretene - Geschäftsbeziehungen (L und C)

2. Seit wann bestanden Geschäftsbeziehungen mit diesen jeweiligen Auftraggebern bzw. Vertretenen?
3. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über die wirtschaftliche Tätigkeit, den Unternehmensgegenstand und die Geschäftstätigkeit dieser Auftraggeber und Vertretenen vor?
4. Wurden vor Annahme der Aufträge/Vertretung Bonitätsprüfungen, Firmenbuchabfragen oder sonstige Überprüfungen durchgeführt? Falls ja, welche?
5. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über L und C zum Zeitpunkt der jeweiligen Zollabfertigung (30.7.2008) vor?
6. Wurden die tatsächlichen Geschäftsräume, Betriebsstätten oder wirtschaftlichen Aktivitäten dieser Unternehmen durch die Bf jemals überprüft oder hinterfragt? Wenn ja, kann dies belegt werden?
7. Hatte die Zollbehörde zum Zeitpunkt der Zollabfertigung oder davor Erkenntnisse über Risikoeinfuhren iZm Auftraggebern? Wenn ja, welche?
8. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?
9. Haben sich im Zuge der Geschäftsbeziehungen Auffälligkeiten oder Unregelmäßigkeiten für die Bf ergeben? Falls ja, welche?
10. Ab welchem Zeitpunkt hatte die Zollbehörde oder die italienische Zollbehörde den ersten Verdacht und wann gesicherte Kenntnis davon, dass es sich bei E um einen „missing trader“ handelt?

B. Warenbewegungen und Transportabläufe

1. War den Mitarbeitern der Bf oder der Zollbehörde bekannt, dass möglicherweise die gegenständlichen Waren hinsichtlich der Einfuhr zunächst aus Italien in die Schweiz verbracht und anschließend über Österreich wieder nach Italien transportiert wurden? War dies hinsichtlich dieser Einfuhr der Fall?
2. Falls ja, war die Bf selbst zuvor an der Ausfuhr aus Italien beteiligt? Wenn ja, welche Zollpapiere liegen dazu vor?
3. Wenn zuvor eine Ausfuhr aus Italien in die Schweiz getätigt wurde und die Bf daran nicht beteiligt war: War die vorherige Ausfuhr aus der Schweiz für die Bf erkennbar? Wenn ja warum?

4. Gab es hinsichtlich der an den Reihengeschäften beteiligten Unternehmen schon vor diesen Einfuhren Erkenntnisse? Wenn ja welche?

C. Empfänger und sonstige Beteiligte (GI, New York, ua)

1. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über GI bzw. sonstige Unternehmen der vorherigen Ausfuhr aus Italien vor?
2. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?
3. Gab es hinsichtlich der an den Reihengeschäften beteiligten Unternehmen schon vor diesen Einfuhren Erkenntnisse? Wenn ja welche?

E. Compliance-Raster

1. Welche besonderen Kontrollrahmen, dh welche Anforderungen an die Wirtschaftsbeteiligten bestanden im Jahr 2008 für das Zollverfahren 42 generell?
2. Was war der konkrete interne Sorgfaltsmaßstabsraster, an denen die Zollverwaltung sich 2008 orientierte? Welche Handlungsempfehlungen für die Wirtschaftsbeteiligten gab es?

VI: VI. vom 22.9.2008

Dass Zollamt nimmt im Einfuhrfall VI an (laut Revisionsionsschrift), dass der Spediteur im eigenen Namen eingeschritten sei, weil nur ein Auftrag von L, nicht aber von E vorlag, für den er laut Zollanmeldung eingeschritten sei; ebenso liegen, so das Zollamt, zwei unterschiedliche Versionen eines Frachtbriefs vor (wenn auch in beiden Fällen mit Datum und Unterschrift versehen). Ein Abliefernachweis liegt freilich nur einmal vor. Dem Zollamt ist freilich recht zu geben, dass eine Steuerschuld zwingend entstanden sein muss, was aber ohnehin nicht strittig ist.

Aber der VwGH hat auch in diesem Fall das Bestehen eines „besonderen Falles“ nicht ausgeschlossen und von der geforderten weiteren Ermittlungspflicht nicht ausgenommen, sohin sind auch in diesem Fall die Beziehungen zu den Auftraggebern und Vertretenen zu eruieren und zu ermitteln, weil auch diesfalls bislang jegliche Ermittlungstätigkeit durch das Zollamt unterlassen wurde. Zwar war in diesem Fall die Bf tatsächlich – und das ist aktenkundig, an einer vorherigen Ausfuhr beteiligt, allerdings lässt diese Ausfuhr jegliche Nähe zu Italien vermissen und kann nach dem derzeitigen Ermittlungsstand auch nicht erkannt werden; überdies handelt es sich laut den Unterlagen (T 1: ***10***) zwar um eine Ware mit

denselben Gewicht wie der verfahrensgegenständlichen Einfuhren, aber um eine andere Tarifposition. Auch hier wäre die Verbindung zwischen dem seinerzeitigen Ausführer, der EI, des Empfänger 6 zu den sonstigen Beteiligten in der nachfolgenden Einfuhr zu untersuchen und der Sorgfaltsmaßstab, der für die Bf daraus resultiert.

A. Auftraggeber und Vertretene - Geschäftsbeziehungen (L und E)

1. Welche Auftraggeber und Beteiligte gab es außer L und E?
2. Seit wann bestanden Geschäftsbeziehungen mit diesen jeweiligen Auftraggebern bzw Vertretenen?
3. Welche Informationen lagen der Beschwerdeführerin über die wirtschaftliche Tätigkeit, den Unternehmensgegenstand und die Geschäftstätigkeit dieser Auftraggeber und Vertretenen vor?
4. Wurden vor Annahme der Aufträge/Vertretung Bonitätsprüfungen, Firmenbuchabfragen oder sonstige Überprüfungen durchgeführt? Falls ja, welche?
5. Wurden die tatsächlichen Geschäftsräume, Betriebsstätten oder wirtschaftlichen Aktivitäten dieser Unternehmen durch die Bf jemals überprüft oder hinterfragt? Wenn ja, kann dies belegt werden?
6. Hatte die Zollbehörde zum Zeitpunkt der Zollabfertigung oder davor Erkenntnisse über Risikoeinfuhren iZm Auftraggebern? Wenn ja, welche?
7. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?
8. Haben sich im Zuge der Geschäftsbeziehungen Auffälligkeiten oder Unregelmäßigkeiten für die Bf ergeben? Falls ja, welche?
9. Ab welchem Zeitpunkt hatte die Zollbehörde oder die italienische Zollbehörde den ersten Verdacht, Kenntnis davon, dass es sich bei E um einen „missing trader“ handelt?

B. Warenbewegungen und Transportabläufe

5. Gab es auch in diesem Fall einen „Kreisverkehr“ ? Wenn ja, wie war dieser gestaltet und war die Bf in irgendeiner Form beteiligt?

6. Wenn zuvor eine Ausfuhr aus Italien in die Schweiz getätigt wurde (ohne Mitwirkung der Bf): War dies für die Bf erkennbar? Wenn ja warum? Wenn nein, weshalb nicht?
7. Welche Unterlagen lagen nach Ansicht des Zollamtes der Beschwerdeführerin über die vorgeschalteten Versandverfahren vor?

C. Empfänger und sonstige Beteiligte (GI, New York, ua)

1. Welche Informationen lagen dem Zollamt und der Bf über sämtliche Beteiligte vor?
2. Bestanden direkte Kontakte zwischen Mitarbeitern der Beschwerdeführerin und Vertretern dieser Unternehmen?
3. Welche Rolle spielten iZm mit der Einfuhr die Unternehmen EI und DRA?

E. Compliance-Raster

1. Welche besonderen Kontrollrahmen, dh welche Anforderungen an die Wirtschaftsbeteiligten bestanden im Jahr 2008 für das Zollverfahren 42 generell?
2. Was war der konkrete interne Sorgfaltsmaßstabsraster, an denen die Zollverwaltung sich 2008 orientierte? Welche Handlungsempfehlungen für die Wirtschaftsbeteiligten gab es?

Abschließend ist nochmal zu betonen, dass entsprechend der oa Vorgaben das Verhältnis des Bf zu allen mitbeteiligten Unternehmen in allen Einfuhrfällen zu ermitteln und prüfen wäre.

Gesamtwürdigung

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO ist der angefochtene Bescheid aufzuheben und die Sache zur Erlassung eines neuen Bescheides an die belangte Behörde zurückzuverweisen.

Im vorliegenden Fall erweist sich der entscheidungswesentliche Sachverhalt als in wesentlichen Punkten ungeklärt, wie die oa Darstellung zeigt. Die Aktenlage zeigt, dass hinsichtlich einer Reihe von für die rechtliche Beurteilung maßgeblichen Umständen bislang keinerlei Ermittlungen durch die belangte Behörde durchgeführt wurden, die die konkrete Verbindung zum Bf erkennen lassen. Dies betrifft insbesondere jene Personen und Unternehmen, die nach Maßgabe der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung des VwGH nunmehr in die Sachverhaltsfeststellung und rechtliche Würdigung (neu!) einzubeziehen sind.

Das Zollamt hat zu diesen Beteiligten im Verhältnis zum Bf bislang weder Feststellungen getroffen noch Ermittlungsmaßnahmen gesetzt, die es erlauben, einen Sorgfaltsmaßstabsrahmen abzubilden. Es fehlen insbesondere Erhebungen zu deren konkreter Funktion, deren tatsächlicher Einbindung in die jeweiligen Geschäftsabläufe, den zwischen den Beteiligten bestehenden Rechts- und Leistungsbeziehungen sowie deren Bedeutung für die zoll- und abgabenrechtliche Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Vorgänge, dh inwieweit der Bf in diese Vorgänge eingebunden war und ob er diesbezüglich sorgfaltsgemäß gehandelt hat. Die diesbezüglichen Ermittlungen wurden somit nicht bloß unvollständig geführt, sondern überhaupt nicht vorgenommen.

Hinzu kommt, dass die erforderliche Sachverhaltsaufklärung nicht in Form einer bloß abstrakten oder generalisierenden Betrachtung erfolgen kann oder sich zum Zeitpunkt der Zollabfertigung auf die formelle Richtigkeit des CMR-Frachtbriefs stützen darf. Nochmal: Nicht jede geringfügige Unstimmigkeit oder jeder formale Fehler im CMR-Frachtbrief vermag für sich allein besondere Nachforschungen zu rechtfertigen oder den Vertrauensschutz aushebeln. Maßgeblich ist vielmehr eine Gesamtwürdigung aller Umstände. Kleinere Unrichtigkeiten können auf bloßen Versehen, Übermittlungsfehlern oder administrativen Ungenauigkeiten beruhen und lassen für sich genommen noch nicht den Schluss auf Unregelmäßigkeiten oder eine fehlende Glaubhaftigkeit zu. Erst wenn mehrere Auffälligkeiten zusammentreffen oder weitere objektive Umstände hinzutreten, die Zweifel an der Richtigkeit oder Echtheit der Angaben begründen, können weitergehende Ermittlungen geboten sein. Die Behörde hat daher nicht isoliert auf einzelne formale Mängel in einem Frachtbrief abzustellen, sondern sämtliche relevanten Indizien in ihrer Gesamtheit zu würdigen und zu beurteilen, ob diese insgesamt Anlass zu besonderen Nachforschungen geben hätte sollen; dies in diesem Fall eben auch im Verhältnis zu den gesamten Lieferketten hinsichtlich der Auftraggeber.

Sohin sind die maßgeblichen Feststellungen auf die einzelnen verfahrensgegenständlichen Einfuhrvorgänge herunterzubrechen und für jeden einzelnen Einfuhrfall gesondert zu erheben und zu würdigen. Die rechtliche Beurteilung setzt eine differenzierte Analyse der jeweiligen Warenbewegungen, Vertragsbeziehungen, Beteiligtenstrukturen sowie der konkreten Umstände der einzelnen Einfuhren voraus. Pauschale Schlussfolgerungen oder eine undifferenzierte Gesamtbetrachtung vermögen die erforderlichen Ermittlungen und Feststellungen nicht zu ersetzen.

Im Rahmen dieser Ermittlungen wird insbesondere das Zusammenspiel der jeweiligen T2- und T1-Verfahren, der zugrunde liegenden Kauf- und Lieferverträge sowie der Stellung und Funktion der beteiligten Unternehmen und Personen einer Ermittlung und Würdigung zu unterziehen sein. Zu klären ist insbesondere, in welcher Weise die einzelnen Rechtsbeziehungen und Warenbewegungen miteinander verknüpft waren und welche Bedeutung ihnen für die zoll- und abgabenrechtliche Beurteilung der jeweiligen folgenden Einfuhrvorgänge zukommt. Die Rolle des Beschwerdeführers kann dabei nicht isoliert

betrachtet werden, sondern ist im Lichte der Beziehungen zu den Auftraggebern, den von ihm vertretenen Personen, den Frachtführern und sonstigen an den Einfuhrvorgängen beteiligten Unternehmen zu würdigen. Erst die Gesamtbetrachtung des Zusammenwirkens der Versandverfahren, der zugrunde liegenden Kaufgeschäfte und der jeweiligen Beteiligtenstruktur ermöglicht eine tragfähige Beurteilung der Verantwortlichkeiten und der daraus abzuleitenden abgabenrechtlichen Folgen.

Die nachzuziehenden Ermittlungen betreffen damit nicht bloß einzelne ergänzende Erhebungsschritte, sondern grundlegende und für die Entscheidung wesentliche Sachverhaltselemente. Sie erfordern eine erstmalige umfassende Untersuchung der Rolle weiterer Beteiligter sowie eine einzelfallbezogene Aufarbeitung sämtlicher verfahrensgegenständlicher Einfuhrvorgänge. Dies schließt insbesondere die Beischaffung weiterer Unterlagen, die Durchführung ergänzender Befragungen und Auskunftersuchen sowie eine neuerliche Würdigung der Ermittlungsergebnisse für jeden einzelnen Einfuhrfall ein. Dabei wird die belangte Behörde auch die ihr zur Verfügung stehenden digitalen Ermittlungsinstrumente und bestehenden Amtshilfemöglichkeiten auszuschöpfen haben. Gerade im Zollrecht bestehen umfangreiche unionsrechtliche und nationale Kooperationsmechanismen sowie elektronische Informations- und Kontrollsysteme, die eine Nachverfolgung von Warenbewegungen, die Zuordnung von Beteiligten und die Überprüfung von Geschäfts- und Vertragsbeziehungen ermöglichen. Die erforderliche Sachverhaltsaufklärung beschränkt sich daher nicht auf die Auswertung der bislang vorliegenden Unterlagen, sondern umfasst erforderlichenfalls auch die Einholung ergänzender Auskünfte im Wege der nationalen und internationalen Amtshilfe sowie die Nutzung der verfügbaren elektronischen Datenbestände und Kontrollinstrumente; Möglichkeiten über die das BFG nicht verfügt.

Angesichts des Umfangs und der Tiefe der noch erforderlichen Ermittlungen würde deren erstmalige Durchführung durch das Verwaltungsgericht auf eine Verlagerung wesentlicher Teile des behördlichen Ermittlungsverfahrens in das Beschwerdeverfahren hinauslaufen. Eine derartige Verlagerung widerspräche der gesetzlichen Aufgabenverteilung zwischen Verwaltungsbehörde und Verwaltungsgericht sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu § 278 BAO.

Das bisherige Sachverhaltssubstrat weist somit erhebliche Lücken auf und bedarf einer umfassenden Ergänzung. Die erforderlichen Ermittlungen können von der belangten Behörde, die über die notwendigen Betriebsprüfungs- und Außendienstorgane verfügt, wesentlich rascher und effizienter durchgeführt werden als durch das Bundesfinanzgericht.

Erst die bislang unterlassenen Aktenbeischaffungen und ergänzenden Erhebungen schaffen die Grundlage für eine sachgerechte Entscheidung über die Beschwerde. Wie bereits ausgeführt, sind umfangreiche weitere Ermittlungen unter Wahrung des Parteihörs erforderlich.

Damit liegt ein Ausnahmefall vor, der trotz der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten restriktiven Anwendung des § 278 Abs. 1 BAO eine Aufhebung und Zurückverweisung rechtfertigt.

Angesichts des erheblichen Umfangs der noch vorzunehmenden Verfahrensergänzungen ist der Aufhebung der Vorrang gegenüber einer Fortführung des Ermittlungsverfahrens durch das Bundesfinanzgericht einzuräumen. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt muss in wesentlichen Punkten erstmals oder neuerlich erhoben und beurteilt werden. Dies erfordert zahlreiche Ermittlungsschritte, die zweckmäßigerweise vor Ort durch die Organe der belangten Behörde durchgeführt werden, welche den Sachverhalt unmittelbar erheben, Beweismittel aufnehmen und würdigen sowie den Parteien Gelegenheit zur Stellungnahme geben können.

Demgegenüber wäre das Bundesfinanzgericht darauf angewiesen, den Sachverhalt im Wege von Ermittlungsaufträgen oder eines umfangreichen schriftlichen Vorhaltsverfahrens zu ergänzen und die jeweiligen Ermittlungsergebnisse den Parteien wechselseitig zur Wahrung des Parteiengehörs vorzuhalten. Ein derartiges Vorgehen wäre erfahrungsgemäß mit erheblichem Zeit-, Arbeits- und Kostenaufwand für sämtliche Verfahrensbeteiligten verbunden und würde das Verfahren deutlich verzögern. Dies gilt auch für den Beschwerdeführer, dem durch wiederholte Vorhaltsbeantwortungen und Stellungnahmen zusätzlicher Aufwand entstünde.

Vor dem Hintergrund der erheblichen Ermittlungsdefizite ist eine erstmalige umfassende Sachverhaltsermittlung durch das Bundesfinanzgericht daher weder im Interesse der Raschheit noch der Kostenersparnis gelegen. Vielmehr entspricht im vorliegenden Einzelfall die Aufhebung und Zurückverweisung dem Zweck des § 278 Abs. 1 BAO, weil sie nicht nur verfahrensökonomischer und kostengünstiger, sondern auch die effizienteste Möglichkeit zur vollständigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts darstellt.

Da somit zentrale und entscheidungswesentliche Ermittlungen bislang unterblieben sind und deren Nachholung eine umfassende behördliche Sachverhaltsermittlung voraussetzt, erweist sich die Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde als zweckmäßig und geboten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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. Eine derartige Rechtsfrage ist nicht erkennbar, weil nach dem Willen des Gesetzgebers in Fällen wie diesen eine Durchführung des Verfahrens vor der Behörde gewollt und zwingend geboten ist.

Salzburg, am 7. Juli 2026