



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., Adresse1, vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Neubaugasse 3/10, vom 23. Oktober 2003 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz, vertreten durch AA, vom 19. September 2003, Zahl: aa, betreffend Einfuhrumsatzsteuer nach der am 29. März 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Hauptzollamt Linz stellte mit Bescheid vom 4. Juli 2003, Zahl: bb, fest, dass für die Bf. hinsichtlich der Abfertigungen zum freien Verkehr mit den Warenanmeldungen zu den WE-Nrn. cc vom 11. März 2002, dd vom 4. Juni 2002, ee vom 17. Juni 2002, ff vom 21. Juni 2002, gg vom 3. Juli 2002, hh vom 19. Juli 2002, ii vom 19. Juli 2002 und jj vom 29. Juli 2002 die Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz – ZollR-DG in der Höhe von € 138.447,04 entstanden sei. Als Folge der Nacherhebung erfolgte die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von € 6.908,46. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, anlässlich der Einfuhrabfertigungen sei mit der Begründung der steuerbefreienden Lieferung (Verfahren 4200 0) die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer gewährt worden. Eine wesentliche Voraussetzung für die Überführung in den freien Verkehr mit

steuerbefreiender Lieferung sei, dass gemäß Art. 7 Abs. 1 Ziffer 3 UStG der Erwerb beim Abnehmer steuerbar ist. Dies sei durch eine gültige UID-Nummer nachzuweisen. Der in den Zollanmeldungen angegebene Empfänger habe im jeweils maßgeblichen Zeitpunkt über keine gültige UID-Nummer verfügt. Mangels Erfüllung der Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei die Einfuhrumsatzsteuer vorzuschreiben gewesen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 29. Juli 2003. Die Bf., vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, brachte vor, dem angefochtenen Bescheid lasse sich nicht entnehmen, welche konkreten Pflichten verletzt worden seien. Die UID-Nummer sei nur ein Hinweis auf die Unternehmereigenschaft des Empfängers. Es sei nicht gefordert, bei jeder innergemeinschaftlichen Lieferung eine Bestätigung der UID-Nummer einzuholen. Dies sei nur erforderlich, wenn aus der Sicht des gewissenhaften Kaufmannes Zweifel an der Richtigkeit des Abnehmers angebracht erscheinen. Die Bf. habe sich auf die Gültigkeit der UID-Nummer verlassen können. Die Abnehmerin im übrigen Gemeinschaftsgebiet (BB, Adresse2) habe entgegen den Annahmen der belangten Behörde die Waren tatsächlich erhalten. Die Abnehmerin habe zum Zeitpunkt der Lieferungen ihren Sitz bei der Firma CC gehabt. Die Angabe der UID-Nummer von diesem Unternehmen sei daher im Hinblick auf den Ablieferungsort richtig gewesen. Die BB sei Unternehmer gewesen (was allenfalls durch die Einvernahme des Herrn DD bestätigt werden könne) und schon daraus ergebe sich, dass die im Bescheid vorgeworfenen Verfehlungen nicht zutreffen. Die Nichtüberprüfung der UID-Nummer, die Aufnahme der UID-Nummer des Vertreters des Empfängers bzw. der Abgabestelle des Empfängers stelle höchstens einen Arbeitsfehler im Sinne der Art. 859 und 860 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-DVO, ZK-DVO) dar; es sei daher von einer Vorschreibung der Abgaben Abstand zu nehmen. Auf Grund der vorgelegten Bestätigungen sei nachvollziehbar, dass die BB die Waren auch tatsächlich erhalten hat. Dies sei auch durch den Notariatsakt bewiesen worden. Darüber hinaus sei auch kein Schaden entstanden, da es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer auf Grund der Vorsteuerabzugsmöglichkeit um ein "Nullsummenspiel" handle. Aus dem Bescheid sei nicht nachvollziehbar, wie sich die Abgabenschuld errechne. Die Waren hätten, wie das Zollamt anhand der zurückbehaltenen Waren festgestellt habe, einen Wert von Null gehabt. Hinsichtlich der Abgabenerhöhung wurde geltend gemacht, dass der Zollkodex die Möglichkeit der Erhebung von Kredit- und Säumniszinsen sowie Zinszahlungen abschließend regle. Die Erhebung anderer Nebenleistungen, wie die der Abgabenerhöhung, sei unzulässig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2003, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, im Zuge einer Betriebsprüfung bei

der Bf. sei der dem Bescheid zu Grunde gelegte Sachverhalt festgestellt worden. Die Bf. habe die Richtigkeit und Vollständigkeit dessen bestätigt. Bei den verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen sei die Bf. als indirekte Vertreterin der BB aufgetreten und habe unter Verwendung ihrer (Sonder-) UID-Nummer und einer deutschen UID-Nummer die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung beantragt. Laut den Angaben in den Anmeldungen sei die BB Empfänger der Waren gewesen, in sieben Fällen sei die UID-Nummer der CC und in einem Fall die nicht mehr gültige UID-Nummer der BB angegeben worden. Darüber hinaus seien keine Hinweise gefunden worden, dass das Empfängerunternehmen jemals an der angegebenen Adresse existiert hat. Die Unternehmereigenschaft des Abnehmers und die Steuerbarkeit des gelieferten Gegenstandes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat seien Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung. Mangels Nachweis einer gültigen UID-Nummer seien die in Art. 7 Abs. 1 Ziffern 2 und 3 normierten Voraussetzungen nicht erfüllt worden und somit sei die Umsatzsteuerbefreiung zu Unrecht in Anspruch genommen worden. Laut Rechnungsdaten und den Angaben in den Anmeldungen sei die BB Empfängerin der Waren gewesen; dies werde auch durch den nachträglich vorgelegten Notariatsakt bestätigt. Andere Anhaltspunkte seien den Akten nicht zu entnehmen. Die Angabe einer UID-Nummer eines anderen Unternehmens (zwar mit der selben Adresse) widerspreche daher den rechtlichen Bestimmungen. Die Vorgangsweise wirke sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens aus und stelle somit keine Verfehlung im Sinne des Art. 859 ZK-DVO dar. Hinsichtlich des Einwandes betreffend die Warenwerte wurde festgestellt, weder die zurückbehaltene Sendung noch eine Sendung des betreffenden Versenders seien Gegenstand des angefochtenen Bescheides gewesen. In Entgegnung auf das Vorbringen betreffend die Abgabenerhöhung wurde ausgeführt, die bestehenden Gesetze seien, unabhängig von einer allfälligen Verfassungswidrigkeit, Grundlage für jedes Verwaltungsverfahren.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 23. Oktober 2003. Die Bf. brachte vor, bei der Abnehmerin der Ware handle es sich um eine juristische Person, dieser komme entsprechende Unternehmereigenschaft zu. Diese sei mit einer Zweigniederlassung in Österreich im Firmenbuch eingetragen, was auch für die Unternehmereigenschaft spreche. Es sei daher keine Überprüfung der zur Verfügung gestellten UID-Nummer erforderlich gewesen. Ebenso ergebe sich aus dem Notariatsakt, dass die Abnehmerin in Deutschland zur Umsatzsteuer veranlagt war. Da die Bf. von der Richtigkeit der Angaben über die UID-Nummer und damit auch von der über die Unternehmereigenschaft der Abnehmerin ausgehen konnte, sei die Sorgfaltspflicht auch bei Verzicht auf das Bestätigungsverfahren erfüllt. Es sei jedenfalls Sache der Behörde gewesen, entsprechende Nachforschungen anzustellen. Die Abnehmerin sei auch in Österreich der Steuerpflicht unterlegen, die Einsicht

in den Steuerakt wäre möglich gewesen. Es hätte auch die Möglichkeit von Nachforschungen bei den zuständigen Finanzbehörden in Deutschland bestanden. Es sei auch die Einvernahme des beantragten Zeugen unterblieben. Durch die Aussage des Zeugen hätte bestätigt werden können, dass die Empfängerin der Waren Unternehmer und zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei. Die Nichtvornahme der Überprüfung der UID-Nummer stelle entgegen der Ansicht der belangten Behörde lediglich einen Arbeitsfehler gemäß Art. 859 in Verbindung mit Art. 860 ZK-DVO dar. Die belangte Behörde habe die Tatsache des Nullsummenspiels nicht gewürdigt. Ebenso sei die Höhe des Wertes der jeweiligen Sendungen zu überprüfen. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG sei unrichtig und widerspreche den Regelungen des Zollkodex. Eine diesbezügliche Frage werde dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zur Vorabentscheidung vorzulegen sein. Abschließend wurden die Anträge gestellt, der "Berufung" Folge zu geben und die angefochtene Entscheidung aufzuheben sowie eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Oktober 2005 wurde der Bf. unter Darlegung der Ermittlungsergebnisse mitgeteilt, dass es sich bei der BB im Zeitraum der Einfuhrabfertigungen um keinen Unternehmer gehandelt habe. Die anlässlich der Einfuhrabfertigungen verwendeten deutschen UID-Nummern seien entweder nicht mehr gültig gewesen oder hätten ein anderes Unternehmen betroffen. Ebenso wenig seien die vorgelegten Frachtdokumente geeignet, einen Nachweis über die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2006 teilte die Bf. mit, sie habe nicht als indirekter Stellvertreter und somit nicht als Anmelder gehandelt. Die Bf. sei lediglich Versender gewesen. Erwerber der Waren sei in allen Fällen die CC gewesen. Eine Vorschreibung auf der Basis des Art. 201 ZK scheide schon deswegen aus, weil es auch bei ordnungsgemäßer Durchführung des Verfahrens zu keiner Zahllast gekommen wäre. Der belangten Behörde sei auch ein Fehler beim Auswahlermessen gemäß § 20 BAO unterlaufen, die Bf. habe zum Entstehungsgrund der Zollschuld nie das größere Naheverhältnis gehabt. Für die Zollbehörde wäre es weitaus einfacher möglich gewesen, die angegebenen UID-Nummern zu überprüfen. Da dies die Behörde unterlassen habe, liege ein Tatbestand für die Nichtfestsetzung von Einfuhrabgaben im Sinne des Art. 220 Abs. 2 ZK vor. Es sei auch festgestellt worden, dass die zum freien Verkehr abgefertigten Waren einen Wert von annähernd "Null" gehabt hätten.

Der am 8. März 2006 in der EE als Zeuge einvernommene Herr DD gab an, er habe bei Erstellung des von der Bf. vorgelegten Notariatsaktes den Inhalt der Dokumente nicht überprüft. Bezüglich der vorliegenden Frachtbriefe sagte der Zeuge aus, die darin abgegebenen Bestätigungen "Gut erhalten" habe er bei Übernahme des mit den Waren beladenen Anhängers vorgenommen. Der Anhänger mit den Waren sei im Regelfall entweder

bei der Bf. oder in FF von ihm übernommen worden. Ausnahmsweise sei der Anhänger in GG abgestellt worden, er habe diesen dort abgeholt. Nach der jeweiligen Übernahme des Anhängers mit den Waren habe er von Herrn HH (Anmerkung: Herr HH war Geschäftsführer der in den Warenanmeldungen angegebenen Versender II und der JJ) Anweisungen über das weitere Vorgehen erhalten. Die Waren wurden den Anweisungen entsprechend entweder direkt bei ihm in KK von einem italienischen Frachtführer abgeholt oder von ihm zu einer Spedition (LL) verbracht. Nur in einem einzigen Fall habe er die Waren zu einer Spedition in MM verbracht (dies sei eigentlich die ursprünglich geplante Vorgehensweise gewesen). Herr DD gab auch an, die BB habe ihren Geschäftsbetrieb Anfang des Jahres 2001 eingestellt. Es habe sich dabei lediglich um ein Büro in NN gehandelt, das nicht ständig besetzt gewesen sei. Mit Aufnahme der Geschäftsbeziehungen zu Herrn HH sei die Tätigkeit der Gesellschaft wieder aktiviert worden. Für die verfahrensgegenständlichen Waren habe er in der Buchführung keine Veranlassungen zu treffen gehabt. Er habe weder Ausgangsrechnungen erstellt noch habe er über eine gültige UID-Nummer verfügt. Die Waren seien nicht zu seinem Unternehmen in Deutschland verbracht worden. Er habe nicht gewusst, wer die Abnehmer der Gegenstände waren. Die Buchungen (sowohl Eingang als auch Ausgang) auf einem dafür eigens bei einer Bank in OO eingerichteten Konto seien ohne sein Zutun erfolgt. Bezüglich der verfahrensgegenständlichen Warenbewegungen sei er von Herrn HH als "Zwischenhändler" missbraucht worden. Die CC habe weder rechtlich noch tatsächlich mit dem Warenverkehr etwas zu tun gehabt. Es sei nur geplant gewesen, den Firmensitz der BB von NN nach GG zu verlegen, dazu sei es aber nicht mehr gekommen.

In der am 29. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bf. ergänzend ausgeführt, die im Schriftsatz vom 9. Jänner 2006 getätigte Angabe, wonach die CC Erwerber der Waren gewesen sei, entspreche nicht den Tatsachen. Der Inhalt des Notariatsaktes dokumentiere das tatsächliche Geschehen. Unter der Annahme, dass die Waren tatsächlich nach Deutschland in den Einflussbereich des Herrn DD gelangt sind, liege ein Befreiungstatbestand nach Art. 859 Ziffer 7 ZK-DVO vor. Die Bf. habe aufgrund des Firmenwortlautes davon ausgehen können, dass es sich bei der BB um ein Unternehmen handelt. Die bisherigen Ausführungen betreffend die Abgabenerhöhung werden nicht aufrecht erhalten. Abschließend wurden die Anträge gestellt, den Prokuristen der Bf, Herrn PP, betreffend die Vorgangsweise im Anschluss an die Einfuhrabfertigungen als Zeugen zu vernehmen. Ebenso wurde der Antrag auf neuerliche Zeugeneinvernahme des Herrn DD gestellt, da die Bf. keine Möglichkeit der Zeugenbefragung gehabt habe, insbesondere zu den Angaben, die im Widerspruch zum Notariatsakt stehen. Die Anträge auf Vernehmung der Zeugen wurden vom Referenten abgelehnt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit den Warenanmeldungen zu den WE-Nrn. cc vom 11. März 2002, dd vom 4. Juni 2002, ee vom 17. Juni 2002, ff vom 21. Juni 2002, gg vom 3. Juli 2002, hh vom 19. Juli 2002, ii vom 19. Juli 2002 und jj vom 29. Juli 2002 wurden Teile und Zubehör für Computer in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer) überführt. Bei der Einfuhrabfertigung zu WE-Nr. cc vom 11. März 2002 wurde im Feld 8 der Warenanmeldung die UID-Nummer kk, in allen anderen Fällen die UID-Nummer ll angegeben.

In den genannten Anmeldungen zum freien Verkehr wurde die BB als Empfänger der Waren und die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers angegeben. Sämtliche Anmeldungen wurden von der Bf. unterfertigt. Der Empfänger im zollrechtlichen Sinn ist derjenige, an den die Waren auszuliefern sind. Eine indirekte Vertretung liegt vor, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt (Art. 5 Abs. 2 ZK). Gemäß Art. 4 Nummer 18 ZK ist die Person Anmelder, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. In den verfahrensgegenständlichen Fällen war die Bf. Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften. Gemäß Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO übernimmt der Zollanmelder mit der Unterzeichnung der Anmeldung die Verpflichtung für die Richtigkeit der in der Zollanmeldung enthaltenen Angaben, die Echtheit der beigefügten Unterlagen und die Einhaltung aller rechtlichen Regelungen in Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren. In allen anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Rechnungen scheint die BB als Rechnungsempfängerin auf, Rechnungsaussteller ist mit Ausnahme der Einfuhrabfertigungen zu den WE-Nrn. ff, gg und jj (II, Adresse3) die JJ, Adresse3. In den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Unterlagen (Rechnungen, Frachtbriefe, Notariatsakt, Speditionsabrechnungen, Schriftverkehr) und den Ausführungen der Bf. (Stellungnahme vom 12. Juni 2003, Berufung vom 29. Juli 2003, Beschwerde vom 23. Oktober 2003) ist die BB als Empfängerin der Waren ausgewiesen bzw. angegeben. Anlässlich einer vom Finanzamt Salzburg durchgeführten Betriebsprüfung bei der Firma JJ wurde auch festgestellt, dass in den Fällen, in denen anlässlich der Einfuhrabfertigungen Rechnungen der JJ vorgelegt wurden, Rechtsgeschäfte zwischen der JJ und der BB vorlagen. Es steht somit fest, dass die CC nicht Empfängerin der Waren war. Diese Feststellung deckt sich mit der Zeugenaussage des Herrn DD. Die im Schreiben vom 9. Jänner 2005 enthaltene Aussage, in allen Fällen sei die CC Erwerber der Waren gewesen, vermag nicht das Gegenteil zu beweisen. Selbst den Ausführungen des genannten Schreibens lässt sich entnehmen, dass die BB Warenempfänger war (*"Die Sendung lief ebenfalls im Auftrag von JJ zur Firma BB"*). Darüber hinaus hat der Vertreter der Bf. die Behauptung, die CC sei Empfängerin der Waren gewesen, im Zuge der

mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Laut Mitteilung der deutschen Finanzbehörden hat die CC in den Jahren 1999 bis 2002 keine Waren von der BB erworben.

Gemäß § 1 Abs. 1 Ziffer 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt. Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden (Art. 6 Abs. 3 UStG – Binnenmarktregelung).

Gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden – kumulativ zu erfüllenden - Voraussetzungen vorliegen:

1.	<i>Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;</i>
2.	<i>der Abnehmer ist</i>
a)	<i>ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,</i>
b)	<i>eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder</i>
c)	<i>bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und</i>
3.	<i>der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.</i>

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 7 Abs. 2 UStG).

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt somit unter anderem nur vor, wenn der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird.

Gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist. Die aufgrund dieser Ermächtigung erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl. 401/1996 – nachfolgend Verordnung genannt) bestimmt betreffend Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen Folgendes:

§ 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.	<i>durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),</i>
2.	<i>durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und</i>
3.	<i>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.</i>

§ 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.	<i>durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und</i>
2.	<i>durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.</i>

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

Bei den zitierten Bestimmungen handelt es sich somit um zwingende Vorschriften.

Mit Schreiben vom 11. August 2003 hat die Bf. eine Ausfertigung des Notariatsaktes vom 24. Juli 2003, Geschäftszahl: mm, vorgelegt. Darin hat Herr DD die eidesstattliche Erklärung abgegeben, "dass die BB die in dieser Erklärung angeschlossenen Beilagen (Rechnungen der WST-Handels Gmb und II) angeführten Waren zu den in den korrespondierenden und den jeweiligen Rechnungen angeschlossenen Frachtbriefen (Frachtführer QQ) angegebenen Daten tatsächlich erhalten hat."

Die eidesstattliche Erklärung des Herrn DD stellt keinen Nachweis im Sinne der §§ 2 und 3 der Verordnung dar.

Ebenso wenig vermochten die dem Notariatsakt angeschlossenen Frachtbriefe den Nachweis der Versendung/Beförderung der von den verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen erfassten Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet erbringen. Gemäß § 17

Abs. 3 Güterbeförderungsgesetz haben Frachtbriefe unter anderem die Anzahl, die Zeichen und die Nummern der Frachtstücke, das Bruttogewicht der Sendung und sonstige Angaben über die Menge des Gutes zu enthalten. Als Frachtführer scheint in allen Fällen QQ in Adresse⁴ auf. Die in diesen Frachtbriefen enthaltenen Daten betreffend Anzahl und Nummern der Packstücke sowie Bruttogewicht stimmen, wie aus der nachfolgenden Aufstellung ersichtlich, nicht mit denen in den Zollanmeldungen überein. Ein Frachtbrief ist ein die Sendung begleitendes Dokument und ist nur dann ein Beleg über den Sendungsverlauf bzw.

die Sendungsmodalitäten, wenn die darin enthaltenen Daten mit den tatsächlichen Sendungsdaten übereinstimmen. Die vorgelegten Frachtbriefe waren daher mangels Übereinstimmung der Packstückanzahl bzw. des Bruttogewichtes nicht geeignet, über die mit den verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen zum freien Verkehr abgefertigten Waren einen Nachweis zu erbringen.

WE-Nummer	Rohmasse in kg Abfertigung	Anzahl Packst. Abfertigung	Rohmasse in kg Frachtbrief	Anzahl Packst. Frachtbrief
cc ¹	1.148,0	3	1.070,0	3
dd	500,0	3	500,0	350
ee	1.284,0	350	690,0	4
ff	1.750,0	32	1.950,0	36
gg	3.500,0	24	3.820,0	31
hh ²	426,0	2	1.570,0	3
ii ²	164,0	1		
jj ³	1.000,0	59		

¹: Zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung war das im Frachtbrief angegebene Kraftfahrzeug noch nicht auf den im Frachtbrief angegebenen Frachtführer zugelassen.

²: Für diese beiden Abfertigungen wurde ein Frachtbrief (3 Pal., 1.570,0 kg) vorgelegt.

³: Kein Beförderungsdokument vorgelegt. Selbst die Berücksichtigung der Bestimmung des § 3 Abs. 2 der Verordnung führte zu keinem Erfolg. Für diese Einfuhrabfertigung enthält der Notariatsakt eine Kopie der Rechnung. Diese enthält eine von Herrn DD unterfertigte und mit 29. Juli 2003 datierte Übernahmebestätigung. Die Erstellung des Notariatsaktes erfolgte jedoch schon am 7. Juli 2003, die Ausfertigung wurde am 24. Juli 2003 erstellt. Unbeschadet dessen ist der Nachweis der Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht erbracht, da kein Beleg gemäß § 2 Ziffer 2 der genannten Verordnung vorgelegt wurde.

Bei den zu WE-Nr. gg vom 3. Juli 2002 vorgelegten Frachtbriefen wurden laut den darin enthaltenen Angaben am 1. Juli 2002 zwei Sendungen mit jeweils 1.910,0 kg bei einem schweizerischen Unternehmen geladen. Beide Sendungen wurden mit dem selben Transportmittel (Personenkraftwagen und Anhänger mit den amtlichen Kennzeichen nn und oo) transportiert. Die höchste in Betracht kommende Nutzlast (für Pkw und Anhänger) betrug 2.630,0 kg, laut Frachtbriefen wurden Waren mit einem Gesamtgewicht von 3.820,0 kg

befördert. In den Feldern 18 und 21 der Warenanmeldung ist als Kennzeichen des Beförderungsmittels "pp" und "qq" und somit ein anderes als in den Frachtbriefen ausgewiesen.

In den Verwaltungsakten befinden sich – zusätzlich zu den dem Notariatsakt angeschlossenen Frachtbriefen – weitere Frachtdokumente. Diese konnten ebenso wenig einen Nachweis über die Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet erbringen.

- Der am 3. Juni 2002 ausgestellte Frachtbrief umfasst 5 Paletten mit einem Bruttogewicht von 1.210,0 kg. Am 4. Juni 2002 wurden 3 Packstücke mit einer Rohmasse von 500,0 kg zum freien Verkehr abgefertigt (WE-Nr. dd).
- Am 14. Juni 2002 wurde ein Frachtbrief erstellt, dieser umfasst 3 Paletten Druckerpatronen und Cartridges mit einem Bruttogewicht von 1.420,0 kg. Die unter WE-Nr. ee vom 17. Juni 2002 abgefertigte Sendung bestand aus 350 Packstücken mit einem Gewicht von 1.284,0 kg.
- Der am 23. Mai 2002 ausgestellte Frachtbrief enthält weder eine Packstückanzahl noch ein Bruttogewicht. Ein weiteres, ebenfalls am 23. Mai 2002 erstelltes Frachtdokument mit einem ausgewiesenen Bruttogewicht von 1.640,0 kg weist ebenfalls keine Packstückanzahl aus. Als Übernahmedatum ist der 24. Mai 2002 ausgewiesen. Keine der verfahrensgegenständlichen Sendungen wurde in diesem Zeitraum zum freien Verkehr abgefertigt.
- Der am 31. Mai 2002 ausgestellte Frachtbrief weist 113 Packstücke mit einem Bruttogewicht von 6.450,0 kg aus. Die Übernahmebestätigung ist ebenfalls mit 31. Mai 2002 angegeben. An diesem Tag wurde weder eine vom gegenständlichen Verfahren betroffene Sendung abgefertigt noch war eine Sendung mit diesen Sendungsdaten Gegenstand des Verfahrens.
- Am 12. Juli 2002 wurde ein Frachtbrief über 2 Paletten mit einem Bruttogewicht von 426,0 kg ausgestellt. Diese Daten stimmen zwar mit denen der am 19. Juli 2002 unter WE-Nr. hh abgefertigten Sendung überein, jedoch verweist dieses Dokument auf die II während der Einfuhrabfertigung eine Rechnung der JJ zugrunde lag. Die diesbezügliche Vorlieferantenrechnung weist ebenfalls die JJ als Rechnungsempfängerin aus.
- Der am 8. März 2002 erstellte Frachtbrief über 5 Paletten mit einem Bruttogewicht von 1.148,0 kg war mangels Übereinstimmung der Packstückanzahl nicht geeignet, einen Nachweis über die unter WE-Nr. cc zum freien Verkehr abgefertigte Sendung zu erbringen.

Aus einer vom Finanzamt Gmunden aufgenommenen und von der Bf. vorgelegten Niederschrift mit dem Transportunternehmer, Herrn QQ, geht hervor, dass einige Transporte auch von Herrn DD (Geschäftsführer der BB) selbst durchgeführt worden seien und er die Gegenzeichnung auf den Frachtbriefen "Gut empfangen" teilweise in FF oder RR erhalten habe. Herr DD gab im Rahmen der Zeugenvernehmung an, die Bestätigung bei der Übernahme des Anhängers, die im Regelfall in FF erfolgt sei, angebracht zu haben. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die vorliegenden Frachtbriefe im Feld 24 ("Gut empfangen") den Stempelabdruck "BB" und die Unterschrift des Herrn DD ausweisen. Die BB hatte in Adresse4 eine Zweigniederlassung. Durch die Bestätigung der Frachtbriefe kommt nicht zum Ausdruck, dass die Waren am Firmensitz in Deutschland übernommen wurden, zumal als Adresse des Empfängers im Feld 2 der Frachtbriefe nicht die deutsche Firmenadresse, sondern die Adresse der CC angegeben wurde.

Die vorliegenden Frachtbriefe waren aufgrund der dargestellten Erwägungen nicht geeignet, einen Nachweis über die Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen. Andere Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Ziffer 1 UStG wurden nicht erfüllt, es lagen daher in den verfahrensgegenständlichen Fällen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen vor.

Der Vertreter der Bf. stellte im Zuge der mündlichen Verhandlung den Antrag, betreffend der weiteren Vorgangsweise im Anschluss an die Einfuhrabfertigungen Herrn PP als Zeugen zu vernehmen. Der Nachweis über die Versendung/Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist durch Unterlagen gemäß §§ 2 und 3 der Verordnung zu erbringen. Eine etwaige Zeugenaussage über das weitere Prozedere im Anschluss an die Einfuhrabfertigungen stellt keinen Nachweis im Sinne der genannten Bestimmungen dar. Da die Zeugenvernehmung somit für den Nachweis der Versendung/Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet unerheblich war, wurde von dieser abgesehen.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Zeugenaussage, wonach die Waren nicht zur BB nach Deutschland transportiert worden seien, nicht im Widerspruch zu den Angaben im Notariatsakt steht. Darin hat Herr DD erklärt, dass die BB die Waren erhalten habe. Damit ist unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die BB auch eine Zweigniederlassung in Adresse4 hatte, noch nicht gesagt, dass die Waren nach Deutschland gelangten. Die Bestimmung für den deutschen Markt stellt noch keinen Nachweis über die Versendung oder Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet dar. Unbeschadet der Tatsache, dass eine eidesstattliche Erklärung keinen Nachweis im Sinne der Verordnung darstellt, war dieser im vorliegenden Fall nicht die Aussage zu entnehmen, dass die Waren nach Deutschland verbracht wurden.

Selbst wenn die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nachgewiesen hätte werden können, wurden die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht erfüllt. Es konnte nicht der Nachweis erbracht werden, dass der Erwerb der gelieferten Gegenstände beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist (Art. 7 Abs. 1 Ziffer 3 UStG). Die Steuerfreiheit kann in Anspruch genommen werden, wenn der Vorgang nach ausländischen Recht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes erfüllt. Obwohl sich das UStG nicht explizit zu der Frage äußert, wie der Unternehmer diese Voraussetzungen nachzuweisen hat, ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften über Zuteilung und Verwendung von UID-Nummern, dass durch das Auftreten des Abnehmers unter der UID-Nummer eines anderen Mitgliedstaates seine Erwerbsteuerbarkeit im betreffenden Ausland erklärt wird (Ruppe, UStG 1994-Kommentar³, Art. 7 Tz 25). Aus den Materialien zum Umsatzsteuergesetz betreffend Art. 7 Abs. 1 Ziffer 3 UStG geht ebenfalls hervor, dass in der Regel die Steuerbarkeit des Erwerbes beim Abnehmer anzunehmen ist, wenn der Abnehmer den Gegenstand unter Angabe einer ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilten UID-Nummer erwirbt. Den Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit erbringt der Unternehmer durch die UID-Nummer des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt (Melhardt, Umsatzsteuer-Handbuch 2003, 631). Die in einem Abfertigungsfall angegebene UID-Nummer kk war die der Firma BB, NN. Diese war jedoch nur bis 1. Jänner 2001 gültig und stellte somit im Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung am 11. März 2002 keinen Nachweis über die Erwerbsteuerbarkeit in Deutschland dar. In den anderen Abfertigungsfällen wurde die UID-Nummer (II) der CC, Adresse2, verwendet. Im Feld 8 der jeweiligen Warenanmeldung wurde als Adresse der BB die der Firma CC angegeben. In den, den Einfuhrabfertigungen zu Grunde gelegten Rechnungen wurde folgende Bezeichnung des Rechnungsempfängers angegeben: "*BB c/o CC, Adresse2*". Aufgrund der Angaben steht somit – wie bereits erläutert - eindeutig fest, dass die BB Empfängerin der Waren sein sollte. Dies wird durch die Ausführungen der Bf. und auch durch den Inhalt des im Berufungsverfahren vorlegten Notariatsaktes sogar bestätigt. Die Angabe der UID-Nummer der Firma CC stellt somit auch keinen Nachweis über die Steuerbarkeit beim Abnehmer dar. Die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Ziffer 3 UStG wurden nicht erfüllt.

Bezüglich des Vorbringens, die Bf. habe von der Richtigkeit der angegebenen UID-Nummer ausgehen können und habe ihre Sorgfaltspflicht auch bei Verzicht auf das Bestätigungsverfahren erfüllt, ist Folgendes festzuhalten:

Die Bf. ist als Fiskalvertreterin aufgetreten. Die Rechtsstellung des Fiskalvertreters lässt sich aus § 80 BAO ableiten. Die Verpflichtungen des Vertreters umfassen alles, was der Unternehmer selbst tun müsste. Gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG ist, obwohl die Voraussetzungen

nach Art. 7 Abs. 1 UStG nicht vorliegen, die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die bekannt gegebene UID-Nummer ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu prüfen. Maßgebend sind nicht die persönlichen Fähigkeiten, Gewohnheiten und Kenntnisse des Unternehmers, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalles (Ruppe; UStG 1994-Kommentar³, Art. 7, Tz 25). Anlässlich der – zeitlich gesehen – ersten Einfuhrabfertigung wurde von der Bf. die bereits seit 1. Jänner 2001 nicht mehr gültige UID-Nummer verwendet. Speziell bei einem Speditionsunternehmen, das mit einer Vielzahl von Kunden und Warenempfängern konfrontiert ist und darüber hinaus als Fiskalvertreter auftritt, gehört es zur Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, anlässlich der ersten Einfuhrabfertigung das Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG durchzuführen. Bei den folgenden Einfuhrabfertigungen wurde die UID-Nummer der CC verwendet. Da bei diesen Vorgängen eine andere UID-Nummer als anlässlich der Einfuhrabfertigung am 11. März 2002 Verwendung gefunden hat, wäre es ebenfalls Aufgabe der Bf. gewesen, ein weiteres, diese UID-Nummer betreffendes Bestätigungsverfahren in die Wege zu leiten. Durch die Verwendung verschiedener UID-Nummern für den selben Empfänger hätte ein ordnungsgemäßes Speditionsunternehmen deren Richtigkeit bezweifeln müssen. Die Bf. ist somit der von einem Speditionsunternehmen, das als Fiskalvertreter auftritt, diesbezüglich zu beachtenden Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen. Die in Art. 7 Abs. 4 UStG normierten Voraussetzungen wurden von der Bf. nicht erfüllt. Erst wenn sich die Bf. Gewissheit über die Gültigkeit und persönliche Zuordnung der im jeweiligen Feld 8 der Warenanmeldungen angegebenen UID-Nummern verschafft hätte, hätte sie über eine implizite Erklärung des Abnehmers verfügt, dass dieser mit den gelieferten Gegenständen in Deutschland erwerbssteuerbar ist.

Auf Grund der dargestellten Erwägungen lagen bereits anlässlich der Einfuhrabfertigungen die Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und damit verbunden für Steuerbefreiungen gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG nicht vor.

Da die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Ziffer 1 und Ziffer 3 UStG nicht erfüllt wurden und auch kein Fall des Art. 7 Abs. 4 UStG vorlag, bedurfte es keiner Erwägungen, ob es sich beim Abnehmer um einen Unternehmer handelte. Herr DD gab an, für Zwecke der Abwicklung der verfahrensgegenständlichen Lieferungen die Tätigkeit des Unternehmens wieder aufgenommen zu haben. Ergänzend ist jedoch festzuhalten, dass der Sitz der BB zur Zeit ihres Bestehens in NN war. Der Geschäftsbetrieb wurde laut Auskunft des Finanzamtes

München - Steuerfahndungsstelle jedoch bereits am 23. Jänner 2001 eingestellt und für die Jahre 2000 bis 2002 beim Finanzamt Traunstein Umsatzsteuervoranmeldungen mit Umsatz Null abgegeben. Die Abmeldung des Gewerbes der Gesellschaft am 23. Jänner 2001 und die Vermögenslosigkeit der BB wurden auch durch den Beschluss des Amtsgerichtes Traunstein - Registergericht indirekt bestätigt. Mit dem genannten Beschluss wurde der Widerspruch vom 24. November 2001 gegen die Löschungsankündigung der BB als unbegründet zurückgewiesen. Obwohl die Löschung einer Kapitalgesellschaft nur deklarative Wirkung hat steht für den Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der vorliegenden Unterlagen und Feststellungen fest, dass zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigungen die in den Warenanmeldungen angegebene Abnehmerin kein Unternehmer mehr war. Gegenteilige Anhaltspunkte lassen sich den Verwaltungsakten nicht entnehmen. Die mittlerweile amtswegig gelöschte Niederlassung in Österreich hat entgegen des Beschwerdevorbringens in den Jahren 2000 bis 2002 keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben. Die Tatbestände des Art. 7 Abs. 1 Ziffer 2 Buchstaben b) (nicht steuerpflichtige juristische Person) und c) (Lieferung eines neuen Fahrzeuges) waren nicht gegeben. Die im vorgelegten Notariatsakt von Herrn DD abgegebenen Erklärungen und seine Zeugenaussage, wonach die BB Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und beim Finanzamt Traunstein veranlagt gewesen sei, vermochten auf Grund der Angaben des Finanzamtes München und des Amtsgerichtes Traunstein nicht zu überzeugen.

Da die in Art. 7 Abs. 1 UStG normierten Voraussetzungen nicht erfüllt wurden und somit keine innergemeinschaftlichen Lieferungen vorlagen, bedurfte es auch keiner Erwägungen, ob - unter Zugrundelegung der Zeugenaussage des Herrn DD, wonach Herr HH bestimmt habe, was mit den Waren zu geschehen habe – der BB überhaupt die Verfügungsmacht über die Waren verschafft wurde und damit zusammenhängend, ob überhaupt Lieferungen vorlagen.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird. Die Zollschuldentstehungstatbestände gelten gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangs- oder Ausgangsabgaben (insbesondere Einfuhrumsatzsteuer und die Verbrauchsteuern). § 26 Abs. 1 UStG normiert, dass für die Einfuhrumsatzsteuer, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, die Rechtsvorschriften für die Zölle sinngemäß gelten.

Anlässlich der Einfuhrabfertigungen wurde die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG beantragt und gewährt. Bereits zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigungen

waren – wie bereits dargelegt – mangels Erfüllung der in Art. 7 Abs. 1 UStG normierten Tatbestandsmerkmale die Voraussetzungen für das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG) nicht gegeben. Da die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer bereits zum Zeitpunkt der Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung nicht gegeben waren, entstand die Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) ZK. Ein Fall des Art. 203 ZK lag nicht vor.

Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat (Art. 204 Abs. 3 ZK). Gemäß § 71a ZollR-DG schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Anlässlich der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigungen ist laut den Angaben in den Warenanmeldungen, von deren Richtigkeit gemäß Art. 199 ZK-DVO auszugehen ist, die Bf. als indirekte Vertreterin der BB aufgetreten. Bei der indirekten Stellvertretung handelt der Vertreter im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung (Art. 5 Abs. 2 ZK). In den konkreten Fällen hat die Bf. für Rechnung der BB gehandelt. In den Fällen der Zollschuldentstehung gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) ZK ist die Person Zollschuldner, die die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in das Zollverfahren erfüllen muss. Das ist derjenige, für dessen Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. In den betreffenden Fällen hätte die BB die Voraussetzungen zu erfüllen gehabt und ist daher mangels Erfüllung der Voraussetzungen Zollschuldner gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK. Auf Grund der Bestimmung des § 71a ZollR-DG schuldet auch die Bf. die nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld. Im Sinne des Art. 213 ZK sind die Bf. und die BB gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Einfuhrumsatzsteuerschuld verpflichtet. Bei der Geltendmachung von Abgaben bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist grundsätzlich nationales Recht anzuwenden (Witte, Zollkodex³, Art. 213 Rz. 3). Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden auswählen. Die Entscheidung ist eine Ermessensentscheidung (Witte, Zollkodex³, Art. 213 Rz. 4). Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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. Das Zollrecht setzt

hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Da die Person der BB nicht mehr existent war, stand ein diesbezüglicher Ermessensspielraum nicht zu. Darüber hinaus hat die Bf. in den verfahrensgegenständlichen Einfuhrfällen aus eigenen Stücken im eigenen Namen und für fremde Rechnung (indirekte Stellvertretung) die Rechtsposition des Anmelders eingenommen und sich in jene rechtliche Stellung gesetzt, um im Falle einer Nacherhebung als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden. Der Eintritt der so frei gewählten Zollschuldnerseigenschaft erweist sich als Ausfluss des im Speditionsgeschäft immanenten Geschäftsrisikos und die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme des Speditionsunternehmens war daher auch nicht unbillig.

Die Rechtsbehelfsbehörde ist verpflichtet, die im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung bestehende Sachlage zu würdigen (VwGH 26.06.2003, 2002/16/301). Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 2. Juli 2003 wurde der Konkurs über die JJ eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Hinsichtlich der II ist festzuhalten, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 2. September 2003 der Konkurs mangels Vermögens abgewiesen und die Gesellschaft in der Folge aufgelöst wurde. Liegt für eine Abgabenschuld ein Gesamtschuldverhältnis vor und ist die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden, so liegt hinsichtlich der Geltendmachung der Abgaben ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (VwGH 26.06.2003, 2002/16/301). Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die JJ und die II neben der Bf. als Zollschuldner in Betracht kommen. Selbst bei Vorliegen einer Zollschuldnerschaft bestünde aufgrund des dargelegten Sachverhaltes hinsichtlich der Geltendmachung der Abgaben kein Ermessensspielraum.

Darüber hinaus stellt laut Rechtsprechung des EuGH (vergleiche Urteil vom 13.11.1984, Rs 98/83 und 230/83) die Tatsache, dass einem professionellen Zollspediteur von seinem Kunden Unterlagen (Rechnungen) vorgelegt werden, die sich im nachhinein als falsch, gefälscht oder unzutreffend erweisen, ein normales Berufs- bzw. Geschäftsrisiko des Beteiligten dar. Dieser Umstand fällt in die Kategorie der Handelsrisiken der Zollspediteure, da

diese sowohl für die Entrichtung der Abgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die sie den Zollbehörden vorlegen, haften.

Im Schreiben vom 9. Jänner 2006 brachte die Bf. vor, der Zollbehörde sei ein Irrtum bzw. Fehler unterlaufen, da sie es unterlassen habe, die Gültigkeit und Richtigkeit der UID-Nummern zu überprüfen. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags hat nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) Unterabsatz 1 ZK zu unterbleiben, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat. Sind alle diese Voraussetzungen erfüllt, hat der Abgabenschuldner einen Anspruch darauf, dass von einer Nacherhebung abgesehen wird (EuGH vom 4. Mai 1993, Rs C-292/91). Ein Absehen von der Nacherhebung ist bereits dann nicht begründet, wenn eine der drei Voraussetzungen fehlt (VwGH 17.05.2001, 2000/16/0590). Bei der Zollbehörde wurde in den betreffenden Fällen eine ungültige bzw. eine unrichtige UID-Nummer angegeben. Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer wurde daher zu Unrecht gewährt. Es bedurfte jedoch keiner Erwägungen, ob ein Irrtum der Zollbehörde vorlag. Von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung ist nur dann abzusehen, wenn der Zollschuldner alle geltenden Bestimmungen für die Zollerklärung beachtet hat. Die Bf. hat trotz einer ungültigen bzw. unrichtigen UID-Nummer durch die Codierung "4200" (Feld 37) die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer beantragt. Da somit die Angaben in den Feldern 37 im Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten (keine richtige bzw. gültige UID-Nummer) standen, lagen unrichtige Anmeldungen vor. Darüber hinaus hätte bei Durchführung des Bestätigungsverfahrens die Bf. leicht erkennen können, dass die UID-Nummer nicht mehr gültig war bzw. es sich um die eines anderen Unternehmens handelte. Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) ZK war daher nicht anzuwenden; ein Fall von Art. 220 Abs. 2 Buchstabe a) ZK, Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b) Unterabsatz 2 bis 5 ZK oder Art. 220 Abs. 2 Buchstabe c) ZK lag nicht vor.

Bezüglich des ursprünglichen Vorbringens der Bf., die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG stehe im Widerspruch zu den Regelungen des Zollexkodex und der Unabhängige Finanzsenat habe im Zuge des Rechtsbehelfsverfahrens dies dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, wird Folgendes festgehalten:

Gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist – außer in den Fällen des Abs. 2 - bei Entstehen einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder bei Nacherhebung einer Zollschuld gemäß Art. 220 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der

buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre.

Mit Urteil des EuGH vom 16. Oktober 2003, Rs C-91/02, hat dieser auf die Vorlagefrage, ob *"die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG, die im Fall des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 Zollkodex oder im Fall der Nacherhebung gemäß Art. 220 Zollkodex zu entrichten ist und die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 Zollkodex zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre, den gemeinschaftsrechtlichen Zollbestimmungen entgegensteht"*, geantwortet, dass der Zollkodex und die Durchführungsverordnung dahin auszulegen seien, *"dass sie einer Regelung nicht entgegenstehen, die eine Zollabgabenerhöhung im Fall des Entstehens einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 des Zollkodex oder im Fall der Nacherhebung gemäß Art. 220 des Zollkodex vorsieht, deren Betrag den Säumniszinsen für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 des Zollkodex zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, entspricht, sofern der Zinssatz unter Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im nationalen Recht für Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion jedenfalls wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein muss. Das nationale Gericht habe zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erhöhung diesen Grundsätzen entspricht"*. Mit Erkenntnis des VwGH vom 25. März 2004, 2003/16/0479, wurde festgestellt: *"Unter Berücksichtigung der nationalen Bestimmungen kann davon ausgegangen werden, dass der Zinssatz nach § 108 ZollR-DG unter den Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im nationalen Recht für Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion wirksam, verhältnismäßig und abschreckend ist. Die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG ist demnach unter Heranziehung des Zinssatzes für Säumniszinsen grundsätzlich zulässig"*.

Da die von der Bf. aufgeworfene Frage bereits Gegenstand einer Vorabentscheidung war und auf Grund des genannten Urteils des EuGH diesbezüglich keine Zweifel bestanden, war dem Begehren der Bf. nicht näher zu treten. Darüber hinaus liegt die Entscheidung über die Befassung des Gerichtshofs ausschließlich beim nationalen Prozessgericht; den Parteien kommt kein Antragsrecht zu (Fischer/Köck/Karollus, Europarecht⁴ Rz 1441).

Gemäß § 5 Abs. 1 UStG wird der Umsatz bei der Einfuhr nach dem Zollwert des eingeführten Gegenstandes bemessen. Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 (Art. 29 Abs. 1 ZK). Anknüpfungspunkt für den Transaktionswert ist der individuell vereinbarte (Kauf-) Preis, nicht ein üblicher oder normaler Preis. Deckt der vereinbarte Preis alle vom Käufer an den Verkäufer als Gegenleistung im Rahmen des Verkaufsvorgangs erbrachten Zahlungen ab, so ist das der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis im Sinne des Art. 29 Abs. 1 ZK. Im Regelfall wird der diesem Kaufpreis entsprechende Betrag in der bei der Zollabfertigung vorgelegten Verkaufsrechnung ausgewiesen. Die Rechnung stellt daher grundsätzlich eine Urkunde über den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dar. Gemäß Art. 13 ZK können die Zollbehörden alle zollamtlichen Prüfungen vornehmen, die sie für erforderlich halten, um eine ordnungsgemäße Anwendung des Zollrechts zu gewährleisten. Sie sind dazu aber nicht verpflichtet (Witte/Reiche, Zollkodex³, Art. 13 Rz. 14). In den Fällen, in denen die Zollbehörden keine Zweifel an der Richtigkeit der angemeldeten Zollwerte haben, werden im Regelfall aus verfahrensökonomischen Gründen und aus Rücksicht auf die Raschheit des wirtschaftlichen Verkehrs keine den Rechnungspreis betreffende weitergehende Prüfungshandlungen stattfinden. Der im Berufungsverfahren von der Bf. vorgelegte Notariatsakt enthält neben den anlässlich der Einfuhrabfertigungen vorgelegten Rechnungen auch die Rechnungen der jeweiligen Vorlieferanten. Die Rechnungen an die BB und die Rechnungen der Vorlieferanten sind hinsichtlich der gelieferten Waren und deren Mengen identisch. Auf Grund der vorliegenden Rechnungen ergibt sich – mit Ausnahme der Warenanmeldung zu WE-Nr. gg (4,6%) – eine Handelsspanne von zirka 1%. Unter Berücksichtigung der Rechnungen der Vorlieferanten und des Aufschlages ergeben sich keine Zweifel an der Richtigkeit der in Rechnung gestellten und der Abgabenbemessung zu Grunde gelegten Werte. Darüber hinaus waren weder die zurückbehaltene Sendung noch eine des betreffenden Lieferanten, noch RAM-Bänke Gegenstand der vom angefochtenen Bescheid erfassten Einfuhrabfertigungen und es ist - wie bereits dargelegt – ein üblicher oder normaler Preis unmaßgeblich.

Bezüglich des Vorbringens, es habe sich auf Grund der Vorsteuerabzugsberechtigung lediglich um ein "Nullsummenspiel" gehandelt, wird festgehalten, dass gemäß § 1 Abs. 1 Ziffer 3 UStG die Einfuhr von Gegenständen der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt. Die Frage des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 UStG stellt sich erst in einem weiteren Schritt, der jedoch nicht Gegenstand des Verfahrens war.

Entgegen der Ansicht der Bf. liegt auch kein Fall des Art. 859 ZK-DVO vor. Der vorliegende Sachverhalt lässt sich unter keinen der in Art. 859 ZK-DVO abschließend normierten Fälle subsumieren. Die in der mündlichen Verhandlung vom Vertreter der Bf. geltend gemachte Fallgruppe des Art. 859 Ziffer 7 ZK-DVO umfasst die Beförderung von Waren im Rahmen des freien Verkehrs zur besonderen Verwendung gemäß Art. 296 und 297 ZK-DVO und in den Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung gemäß Art. 511 ZK-DVO. Bei den gegenständlichen Abfertigungsvorgängen handelt es sich weder um ein Nichterhebungsverfahren noch wurden Waren zur Instandhaltung oder Instandsetzung von Luftfahrzeugen befördert. Ohne auf die Bestimmung des Art. 296 ZK-DVO näher einzugehen, ist festzuhalten, dass – wie bereits dargelegt – der Nachweis der Versendung/Beförderung der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht erbracht wurde. Ist die Verfehlung von den Fallgruppen nicht erfasst, ist eine Heilungsmöglichkeit nicht gegeben. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die drei gemeinsamen Voraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO (Entziehungsversuch, grobe Fahrlässigkeit und die Förmlichkeiten) erfüllt wurden.

Der Vertreter der Bf. stellte in der mündlichen Verhandlung den Antrag, Herrn DD ein weiteres Mal als Zeugen zu vernehmen. Begründet wurde der Antrag damit, die Bf. habe keine Möglichkeit gehabt, Herrn DD zu befragen, insbesondere zu seinen Zeugenaussagen, die im Widerspruch zum Notariatsakt stehen. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Bf. oder ihr Vertreter kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen haben (VwGH 20.2.1992, 90/16/0156) und auch kein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit dem Zeugen besteht (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132). Darüber hinaus waren die von Herrn DD am 8. März 2006 getätigten Zeugenaussagen nicht entscheidungsrelevant. Der Nachweis der Versendung/Beförderung ist durch Nachweise im Sinne der Verordnung zu erbringen, Zeugenaussagen stellen keinen diesbezüglich tauglichen Nachweis dar. Ebenso wenig kann eine Zeugenaussage den Nachweis der Erwerbsbesteuerung in einem anderen Mitgliedsstaat erbringen. Dies hat durch eine richtige und gültige UID-Nummer zu erfolgen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 10. April 2006