

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Q., vertreten durch Dr. Michael Stögerer, Rechtsanwalt, 1071 Wien, Neubaugasse 3/10, vom 3. Mai 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Salzburg vom 29. März 2004, GZ. 600/16101/3/2002, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK, nach der am 13. Juli 2006 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Spruch der bekämpften Entscheidung wird dahingehend geändert, dass er wie folgt zu lauten hat:

Für die Fa. Q. ist hinsichtlich der Abfertigungen zum freien Verkehr mit den Warenanmeldungen zu den WENrn. 600/000/800073/14/2 vom 10.01.2002, 600/000/803939/02/1 vom 20.12.2001, 600/000/801122/02/2 vom 24.04.2002, 600/000/800351/12/2 vom 06.02.2002, 660/000/900548/01/2 vom 25.01.2002, 660/000/901592/01/2 vom 05.03.2002, 600/000/800501/04/2 vom 20.02.2002, 660/000/900547/01/2 vom 25.01.2002, die Einfuhrumsatzsteuerschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iHv. € 1,145.534,40 dadurch entstanden, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren (4200), nämlich das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen gem. Art. 7 UStG nicht gegeben war. Als Folge dieser Nacherhebung ist gem. § 108 ZollR-DG weiters eine Abgabenerhöhung im Betrag von € 56.833,37, somit insgesamt € 1,202.367,77 zu entrichten.

---

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

## **Entscheidungsgründe**

Vom Finanzamt Salzburg wurden im Jahr 2002 Umsatzsteuer Sonderprüfungen durchgeführt, da der Verdacht bestand, es habe im Zuge von innergemeinschaftlichen Lieferungen der Fa. W., Sbg., an ausländische Abnehmer Unregelmäßigkeiten gegeben. Bei der Fa. Q., in weiterer Folge als Beschwerdeführerin (Bf.) bezeichnet, wurde eine Betriebsprüfung/Zoll betreffend Durchführung steuerbefreiende Lieferungen (Verfahren 4200) durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die Bf. als Anmelder in insgesamt 8 Fällen jeweils im Feld 37 der Zollanmeldung mit Verfahrensart Code 4200 0, Waren zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung angemeldet hat. Es fehlten sowohl die Übernahmebestätigung des tatsächlichen Erwerbers im Sinne des Art. 1 Abs. 1Ziff. 2 UStG, in den anderen Fällen waren ungültige Umsatzsteuer Identifikationsnummern (UID-Nr.) angegeben.

Mit Bescheid vom 27. Jänner 2003, Zi. 600/16101/2002-1, hat das Hauptzollamt (nunmehr Zollamt) Salzburg bei der Bf. Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 1.145,534,40 sowie eine Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG von € 56.833,37 gem. Art. 220 Abs. 1 ZK nachträglich buchmäßig erfasst. Als Begründung wurde angeführt, die Bf. habe bei insgesamt 8 Zollanmeldungen, welche in der anlässlich der Betriebsprüfung erstellten Niederschrift vom 24.1.2003, Zi. 600/16101/2002, näher bezeichnet wurden, Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200 0) angemeldet, obwohl die Voraussetzungen hiefür z. T. mangels Übernahmebestätigung durch den Erwerber bzw. nicht gültiger UID Nr. des Erwerbers nicht vorlagen.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Bf. aus, sie werde die fehlenden Übernahmebestätigungen nachreichen bzw. eine verbindliche Erklärung des Erwerbers vorlegen, wonach es zu einer korrekten Abwicklung im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtlichen Richtlinien der Gemeinschaft gekommen sei.

Mit Berufungsergänzung vom 7. März 2003 brachte die Bf. vor, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Fällen um Versendungen im Sinne der Verordnung des BMF, BGBI 1996/401, gehandelt habe. Im Falle der Versendung genüge daher die Vorlage der Abschrift oder Durchschrift der Rechnung und eines Versendungsbeleges. Eine Empfangsbestätigung des Erwerbers sei im Falle der Versendung grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Versendungsbestätigungen seien vorgelegt worden. Da Empfangsbestätigungen nicht vorgesehen seien, genüge der Nachweis, dass die Sendung den Absenderbereich verlassen habe. Diesen Nachweis habe sie erbracht. Obwohl nicht dazu verpflichtet, habe sie dennoch

---

Bestätigungen der Empfänger vorgelegt, wonach eindeutig erwiesen sei, dass die gegenständlichen Güter diese tatsächlich erreicht haben.

Sie habe nie Gründe für Zweifel an der Unternehmereigenschaft der Abnehmer gehabt. Die Rechnungen haben UID Nr. aufgewiesen. Aus den Firmenbezeichnungen sei ersichtlich gewesen, dass es sich bei den Empfängern um Unternehmer iSd. UStG handelt.

In einer weiteren Berufungsergänzung vom 18. Juli 2003 brachte die Bf. vor, dass die Zollbehörden die Möglichkeit zur Abfrage der UID Nr. haben und daher bereits im Zeitpunkt der Abfertigung diese überprüfen hätten können. Da das Zollamt diese Überprüfung unterlassen habe, sei ein Fehler unterlaufen, der den Tatbestand des Art. 220 Abs. 2 ZK darstelle. Im Zuge anderer Transporte sei nun festgestellt worden, dass die von der Fa. W. nach Österreich eingeführten Waren einen Wert von annähernd Null hatten. Es sei daher davon auszugehen, dass dies auch auf die gegenständlichen Waren zutreffe. Eine Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer scheide daher aus.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2004, Zl. 600/16101/3/202, wies das Hauptzollamt Salzburg die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass in den zum einen in Form von Kopien der Frachtbriefe vorgelegten Versendungsbelege nicht die Abnehmer als Empfänger aufscheinen, die Frachtbriefe teilweise von schlechter und kaum lesbare Qualität waren und daher nicht überprüfbar seien. In anderen Fällen sei die UID Nr. der Abnehmer nicht gültig.

In der gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Beschwerde wurde ausgeführt, dass es sich in sämtlichen Fällen um "Versenden" im Sinne der Verordnung des BMF, BGBl 1996/401, gehandelt habe. Durch Vorlage der Rechnung als auch der Versendungsbelege habe sie den Nachweis erbracht, dass die Waren aus ihrem Verantwortungsbereich verbracht worden seien. Weiters habe sie Bestätigungen der Empfänger vorgelegt, die eindeutig beweisen, dass die gegenständlichen Güter den Empfängern auch tatsächlich zugestellt worden sind.

Zweifel an der Richtigkeit der vom Auftraggeber übermittelten UID Nr. haben nie bestanden. Im übrigen seien sie davon ausgegangen, dass die UID Nr. durch den Auftraggeber überprüft worden ist. Aufgrund der vorgelegten Empfangsbestätigungen und eidesstattlichen Erklärungen, der Frachtbriefe samt Empfängernachweis und des Notariatsaktes ergebe sich, dass die Empfänger Unternehmer und daher für die Versteuerung selbst verantwortlich waren.

Das Zollamt habe auch hinsichtlich des Auswahlermessens Fehler begangen. So sei nicht berücksichtigt worden, dass sie selbst lediglich als Versender aufgetreten sei, ohne den

---

Transport der Waren selbst durchgeführt zu haben. Im übrigen hätten die Zollbehörden die UID Nr. selbst abfragen können.

In einem anderen, beim Zollamt Linz anhängigen Verfahren (Auftraggeber war ebenfalls die Fa. W.) habe sich herausgestellt, dass die Waren einen Wert von annähernd Null hatten. Hätten die Zollbehörden die Waren bei der Annahme der Zollanmeldung überprüft, hätten sie feststellen können, dass der Wert nicht dem in der Anmeldung erklärten Wert entsprochen habe. Es sei daher davon auszugehen, dass auch die verfahrensgegenständlichen Waren einen Wert von Null hatten.

Mit Schreiben vom 9. September wurden weitere Unterlagen (Niederschriften des Taxiunternehmers H.Sch. vor dem FA. Gmunden) sowie eine eidesstättige Erklärung des A.G., Geschäftsführer der Fa. G. , vom 8. Juli 2003, vorgelegt, wonach die Fa. G. die verfahrensgegenständlichen Waren der Fa. W. auch tatsächlich erhalten und es sich bei der Fa. G. um ein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gehandelt habe, welches beim Finanzamt Traunstein veranlagt war.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gem. § 29 Abs. 8 UStG gelten für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten die Bestimmungen des UStG sinngemäß, ergänzt um die entsprechenden Bestimmungen im Anhang – Binnenmarktregelung (BMR).

Gem. Art. 6 Abs. 1 UStG sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 6 Abs.3 UStG 1994 ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden steuerfrei; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Artikel 7 UStG führt unter anderem folgendes aus:

(1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung

---

nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

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

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

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und  
2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als teuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Richtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer...

Wie dieser Nachweis zu führen ist, ergibt sich aus der zu Art. 7 des UStG 1994 erlassenen Verordnung des BM für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen vom 8. August 1996, BGBl.

1996/401:

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muss der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

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

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

Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3 Abs.1. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

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

Zum anderen muss gemäß § 5 der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

§ 6 bestimmt, dass der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen hat:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Ein Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird (§ 3 Abs. 8 UStG).

Aufgrund der in der Niederschrift vom 24. Jänner 2003, GZ. 600/16101/2002, erfolgten Feststellungen ist davon auszugehen, dass in allen Fällen von "Versendungen" auszugehen ist, für die der Nachweis im Sinne des § 3 der VO zu führen ist.

Zu den einzelnen Fällen:

1) Lieferungen an die Fa. XX München :

Anmeldung 600/000/800073/14/2 vom 10.01.2002

Feld 2 Versender:	W.	
Feld 8	F.	UID Nr.:

Empfänger:		DE 1293 94791	
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503	
1 Packstück	Warenwert: EUR 1.461.146,68	Verfahren: 4200 0	
Rohmasse 400,00 Kg	RE Nr.: ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 00033 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 17.12.2001	
Warennummer	8473 3090 00		
Warenbezeichnung:	EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen		

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: A.M.

Anmeldung 600/000/803939/02/1 vom 20.12.2001

Feld 2 Versender:	W.	
Feld 8 Empfänger:	F.	UID Nr.: DE 1293 94791
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
1 Packstück	Warenwert: EUR 498.060,00	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 750,00 Kg	RE Nr.: ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 00029 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 07.12.2001
Warennummer	8473 3090 00	
Warenbezeichnung:	EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen	

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: A.M., Transporte

In den obangeführten Anmeldungen zum freien Verkehr wurde die XX GmbH., München, als Empfänger der Waren und die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers angegeben. Sämtliche Anmeldungen wurden von der Bf. unterfertigt. 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 Nr. 18 ZK ist die Person Anmelder, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Die Bf. war in diesen Fällen Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften.

Gem. 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 im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren.

---

Auf den zur Anmeldung vorgelegten Handelsrechnungen war jeweils der Vermerk „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Artikel 7 UStG“ angeführt.

Die Waren wurden laut Frachtbriefen von Frächtern im Auftrag der Spedition Q. zur Fa. A.M. Transporte in Riedering /München gebracht. Auf den Frachtbriefen scheint als Unterschrift "A.M. Transporte", mit Namenswiederholung, Unterschrift, ohne Firmenstempel (21.12.2001) auf; am Frachtbrief vom 11.1.2002 fehlt die Unterschrift. Es scheint die Namenswiederholung, wiederum jedoch ohne Firmenstempel auf.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung der Fa. W. beim FA Salzburg-Stadt am 3. März 2003 ist zu entnehmen, dass sämtliche Lieferungen für die Fa. XX München an die Spedition A.M. in Riedering geliefert, dort zwischengelagert und in weiterer Folge entweder von der Fa. A.M. nach Italien an die Spedition FAL in Pieve Emanuele geliefert oder von Kleintransportern mit italienischem Kennzeichen abgeholt worden sind. Der Weitertransport der Waren nach Italien wurde lt. Schreiben der Fa. A.M. Transporte vom 30. Mai 2003 durch Herrn S. von der Fa. W. veranlasst.

Ermittlungen im Zusammenhang mit dem Verdacht des Bestehens eines sog, Umsatzsteuerkarussells ergaben, dass die Fa. Fast XX München mit Notariatsakt vom 14.12.2001 aufgelöst und der Geschäftsführer C. zum Liquidator bestellt worden ist. Die in den Rechnungen angeführte UID Nr. DE 1293 94791 war bereits zum Zeitpunkt der ersten Anmeldung (20.12.2001) nicht mehr gültig.

Da es sich bei diesen Fällen um Versendungen handelte, ist der Nachweis im Sinne des § 3 der VO zu führen. Um die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung zu erfüllen, muss es sich bei den Versendungsbelegen um solche des Abnehmers handeln, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat und in dessen Mitgliedsstaat der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung steuerbar ist.

Da in beiden Fällen in den Frachtbriefen nicht der Abnehmer (Fa. XX GmbH.München) im obigem Sinne aufscheint, der Abnehmer überdies nicht mehr existent und somit der Erwerb auch nicht mehr steuerbar war, liegen die Voraussetzungen nicht vor.

Der Unternehmer hat die Voraussetzungen der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung sowie die UID-Nr. (UID-Nr.) des Abnehmers den §§ 5 und 6 der VO buchmäßig nachzuweisen. Die Voraussetzungen müssen aus der Buchhaltung leicht nachprüfbar sein. Die angeführte UID-Nr. des Abnehmers, der Fa. XX München, war im Zeitpunkt der Anmeldungen aber bereits nicht mehr gültig.

2) Lieferungen an die Fa. A., Nizza:

a) Anmeldung 600/000/801122/02/2 vom 24.04.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	A.GmbH	UID Nr.: FR 4843 2618460
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
10 Packstück	Warenwert: EUR 876.888,98	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 6.800,00 Kg	RE Nr.: ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 00017 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 18.04.2002
Warennummer	8471 6090 00 und 8473 3010 00	
Warenbezeichnung:	Farbmonitore und EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen	

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: Übernahmebestätigung fehlt

b) Anmeldung 600/000/800351/12/2 vom 06.02.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	A.GmbH	UID Nr.: FR 4843 2618460
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
1 Packstück	Warenwert: EUR 1.225.390,30	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 300,00 Kg	RE Nr.: ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 20008 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 25.01.2002
Warennummer	8473 3090 00	
Warenbezeichnung:	EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen	

Empfänger lt. CMR Frachtbrief Fa. D., F 06340 DRAP

c) Anmeldung 660/000/900548/01/2 vom 25.01.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	A.GmbH	UID Nr.: FR 4843 2618460
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
5 Packstücke	Warenwert: EUR 443.487,84	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 700,00 Kg	RE Nr.: ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 20007 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 14.01.2002
Warennummer	8473 3090 00	

Warenbezeichnung:	EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen
-------------------	---------------------------------------

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: Fa. A. I., FR-06300 Nice. Menge stimmt mit Anmeldung nicht überein

(lt. Anmeldung 700 kg, lt. Frachtbrief 3400 kg)

d) Anmeldung 660/000/901592/01/2 vom 05.03.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	A.GmbH	UID Nr.:  FR 4843 2618460
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
1 Packstück	Warenwert: EUR 1.107.921,00	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 300,00 Kg	RE Nr.:ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 200010 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	
Warennummer	8473 3090 00	
Warenbezeichnung:	EDV Teile und Zubehör für EDV Anlagen	

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: Fa. D., F 06340 DRAP

In den obangeführten Anmeldungen zum freien Verkehr wurde die A. I. FR-06300 Nice, als Empfänger der Waren und die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers angegeben.

Sämtliche Anmeldungen wurden von der Bf. unterfertigt. 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 Nr. 18 ZK ist die Person Anmelder, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Die Bf. war in diesen Fällen Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften.

Gem. 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 im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren.

Auf den zur Anmeldung vorgelegten Handelsrechnungen war jeweils der Vermerk „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Artikel 7 UStG“ angeführt.

Da in den Frachtbriefen nicht der Abnehmer (Fa. A. ) im obigem Sinne aufscheint bzw. die Menge lt. Anmeldung nicht mit der im Frachtbrief angegebenen übereinstimmt, der Abnehmer

überdies nicht mehr existent und somit der Erwerb auch nicht mehr steuerbar war, liegen die Voraussetzungen nicht vor.

Lt. Handelsregisterauskunft wurde die Fa. A. I. FR-06300 Nice am 12.12.2001 durch Eigeninitiative des Geschäftsführers S.P.A. aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Mit diesem Datum endete auch die Gültigkeit der UID-Nr. Es ist daher davon auszugehen, dass mangels Unternehmereigenschaft des Abnehmers die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorgelegen haben. Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Bestätigung (Attestation) vom 18.2.2003 der Spedition D., wonach 1 Palette 300 kgs und 4 Paletten 485 kgs für die Fa. A. I. Nice, eingelagert haben, ist hiefür nicht ausreichend. Das ebenfalls vorgelegte Schreiben (ohne Datum), worin die Fa. A. bestätigt, die Waren der Fa. W. It. Rechnungen vom 14.1.2002, 25.1.2002, 18.2.2002 und 18.4.2002 erhalten zu haben, erscheint zweifelhaft und nicht geeignet, den Nachweis des Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu bestätigen. Zu diesem Zeitpunkt war die Fa. A. bereits nicht mehr existent, sodass eine allfällige Warenübernahme, durch wen auch immer, mangels (belegter) Unternehmereigenschaft nicht anerkannt werden kann.

### 3) Lieferung an die Fa. G.

Anmeldung 600/000/800501/04/2 vom 20.02.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	G. , BRD	UID Nr.:  DE 8129 54841
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
4 Packstücke	Warenwert: EUR 48.777,90	Verfahren: 4200 0
Rohmasse 690,00 Kg	RE Nr.:ausgestellt von: Versender (Feld 2) Nr. 200009 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8)	RE Dat.: 15.02.2002
Warennummer	3707 9090 00 und 8473 3090 00	
Warenbezeichnung:	Toner für Kopiergeräte und Drucker	

Empfänger lt. CMR Frachtbrief: fehlt.

In den obangeführten Anmeldungen zum freien Verkehr wurde die G., als Empfänger der Waren und die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers angegeben. Sämtliche Anmeldungen wurden von der Bf. unterfertigt. 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 Nr. 18 ZK ist die Person Anmelder, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Die Bf. war in diesen Fällen Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften.

Gem. 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 im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren.

Auf der zur Anmeldung vorgelegten Handelsrechnung ist der Vermerk „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Artikel 7 UStG“ angeführt.

Für die Lieferung an die Fa. G. gilt das bereits zu den Lieferungen an die Fa. XX GmbH. München und A. gesagte. Auch die Fa. G. war im verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt offensichtlich nicht mehr aktiv. Lt. Ermittlungen der Steuerfahndung München wurde der Geschäftsbetrieb der Fa. G. im Jänner 2001 eingestellt und die Firma infolge Vermögenslosigkeit vom Amtsgericht Traunstein gelöscht. Die UID-Nr. der Fa. G. war zum Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht mehr gültig.

Lt. Frachtbrief wurden die Waren von H.Sch., einem Taxiunternehmer aus Gmunden, über Auftrag des A.G. im Zolllager in Chiasso abgeholt und zur Fa. G. nach Baldham gebracht. Auf der Empfangsbestätigung ist bei der Unterschrift der Firmenstempel G. aufgedruckt; die Unterschrift ist unleserlich. Wie der vom FA Gmunden am 4. November 2002 mit H.Sch. aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen ist, hat er den Frachtbrief nicht selbst erstellt. Zumeist wurden ihm Frachtbriefe von Herrn A.G. zur Unterschrift vorgelegt, großteils im Nachhinein, und ohne dass von ihm die Daten auf ihre Richtigkeit überprüft worden sind. Die Angaben in den Frachtbriefen müssen daher bezweifelt werden, zumal zu diesem Zeitpunkt die Firma G. ihren Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte.

#### 4) Lieferung an die Fa. YY Finnland:

Anmeldung 660/000/900547/01/2 vom 25.01.2002

Feld 2 Versender:	W.GmbH.	
Feld 8 Empfänger:	O.	UID Nr.: FI 0595 9026
Feld 14 Anmelder:	Q.Salzburg	UID Nr.: ATU 411 70503
1 Packstück	Warenwert: EUR 62.455,68	Verfahren: 4200 0
Rohmasse	RE Nr.: ausgestellt von: Versender	RE Dat.:

300,00 Kg	(Feld 2) Nr. 20004 RE Empfänger: Empfänger (Feld 8) EUR 1 – K0728670 vom 24.01.2002	16.01.2002
Warennummer	8473 3090 00	
Warenbezeichnung:	Toner und Tintenpatronen für Drucker	

Auf der zur Anmeldung vorgelegten Handelsrechnung ist der Vermerk „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß Artikel 7 UStG“ angeführt.

In den obangeführten Anmeldungen zum freien Verkehr wurde die YY Hamina, als Empfänger der Waren und die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers angegeben. Sämtliche Anmeldungen wurden von der Bf. unterfertigt. 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 Nr. 18 ZK ist die Person Anmelder, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Die Bf. war in diesen Fällen Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften.

Gem. 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 im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren.

Bei dieser Sendung fehlt die Übernahmebestätigung des Erwerbers im Sinne der Umsatzsteuerbestimmungen, der Fa. YY FI-49461 Hamina. Bei der vorgelegten Bestätigung, dass die Handelswaren an einen Endkunden nach Russland geliefert worden sind, handelt es sich nicht um die gegenständliche Lieferung nach Finnland. Der Aufforderung an die Bf. eine Bestätigung der Übernahme der Waren durch die Fa. YY Hamina, vorzulegen, ist die Bf. nicht nachgekommen. Die Steuerfreiheit ist aber zu versagen, wenn ungeklärt bleibt, ob der als Abnehmer Auftretende auch tatsächlich der Abnehmer war.

Zusammenfassend ist festzustellen:

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet
2. der Abnehmer ist
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

- 
- b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
- 3) der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat steuerbar.

In den gegenständlichen Fällen fehlt es am Nachweis, dass der Erwerb der gelieferten Gegenstände beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat steuerbar ist (Art. 7 Abs. 1 Ziffer 3 UStG). Die Steuerfreiheit kann in Anspruch genommen werden, wenn der Vorgang nach ausländischem Recht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbes erfüllt. Mangels ausdrücklicher Regelung, wie der Unternehmer diese Voraussetzung nachzuweisen hat, ist aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften erkennbar, dass durch das Auftreten des Abnehmers unter einer UID Nr. eines anderen Mitgliedsstaates seine Erwerbssteuerbarkeit im betreffenden Staat erklärt wird (Ruppe, UStG 1994-Kommentar<sup>3</sup>, 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 Mitgliedsstaat erteilten UID Nr. erwirbt.

Die angeführten UID-Nr. der XX München, A. I., FR-06300 Nice und G. waren im Zeitpunkt der Abfertigungen ungültig.

Bei den Tatbestandsvoraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung handelt es sich um Umstände, die persönliche Eigenschaften und rechtliche Umstände des Abnehmers betreffen. Tritt der Abnehmer mit UID-Nr. eines anderen Mitgliedsstaates auf, erklärt er seine Erwerbssteuerbarkeit im anderen Mitgliedsstaat. Bei der buchmäßig nachzuweisenden UID-Nr. des Abnehmers muss es sich um die richtige UID-Nr. des wirklichen Abnehmers handeln. Nur der buchmäßige Nachweis des wirklichen Abnehmers mit seiner richtigen UID-Nr. ermöglicht die Kontrolle der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen.

Der buchmäßige Nachweis ist zwar seit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02, grundsätzlich nicht mehr als materiellrechtliches Erfordernis für die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen anzusehen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn sowohl der Abschluss eines Umsatzgeschäftes mit einem ausländischen Unternehmer, als auch die in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes erfolgte Beförderung des Gegenstandes in das Ausland als völlig zweifelsfrei feststehen. Das trifft aber gerade in diesen Fällen mangels Unternehmereigenschaft der Abnehmer nicht zu. Allein die Tatsache, dass die Waren ins Ausland verbracht werden, ist nicht ausreichend. Zu den zentralen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehört, dass der Abnehmer eine bestimmte Qualifikation hat, dh.

---

Unternehmer ist und der Erwerb des Gegenstandes im anderen Mitgliedsstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb steuerbar ist. Lt. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und somit entgegen der Auffassung der Bf. sind nicht gesetzeskonform belegte Auslandsgeschäfte nicht schon allein deswegen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln, weil die Ware ihren Weg tatsächlich ins Ausland genommen hat (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0154).

Die Erklärung hat der Unternehmer (im konkreten Fall die Bf.) mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns 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 Sorgfaltmaßstab nach Geschäftszweigen differieren kann (Hämmerle/Wünsch, Handelsrecht III, 50).

Konnte der Unternehmer daher auch bei Anwendung eines objektiven Sorgfaltmaßstabes davon ausgehen, dass der Abnehmer Unternehmereigenschaft besitzt und die Lieferung für sein Unternehmen bestimmt ist, bedarf es keiner weiteren Kontrollschritte (z.B. bei langjährigen unproblematischen Geschäftspartnern).

Bestehen jedoch Zweifel an der Gültigkeit der vorgelegten UID-Nr., so entspricht es der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes, die zumutbaren Schritte zu unternehmen, die Gültigkeit der UID-Nr. zu überprüfen.

Im konkreten Fall handelte es sich nicht um langjährige Geschäftspartner sondern um Kunden, zu denen bisher keinerlei Geschäftsbeziehungen bestanden haben. Umso mehr war es nicht nur zumutbar sondern geboten, sich betreffend Gültigkeit der UID-Nr. Gewissheit mittels Bestätigungsverfahren zu verschaffen.

Das so genannte Bestätigungsverfahren im Sinne des Art. 28 Abs.2 UStG gliedert sich in zwei Stufen. Die Anfragen können schriftlich oder telefonisch gestellt werden. Voraussetzung ist, dass der Anfragende selbst über eine UID-Nr. verfügt und diese angibt. Die Bestätigung im vereinfachten Verfahren (Stufe 1) zielt nur darauf ab, ob die UID-Nr. gültig ist oder nicht gültig ist. In der Stufe 2 werden zusätzlich neben der Gültigkeit der Firmenname und die Anschrift des ausländischen Geschäftspartners überprüft.

Dadurch hätte die Bf. in jedem Fall feststellen können, dass zum Zeitpunkt der Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Code 4200 die angegebenen UID-Nr. ungültig waren. Mit der Bestätigung der Gültigkeit ergibt sich zwar noch nicht, dass der Abnehmer den Erwerb auch tatsächlich für sein Unternehmen tätigt. Der Unternehmer ist jedoch für den Fall, dass sich die Angaben des Abnehmers als objektiv unrichtig erweisen, geschützt.

Soweit sich die Bf. auf Treu und Glauben iSd. Art. 7 Abs. 4 UStG berufen möchte, ist der Bf. zu entgegnen, dass eine Abfrage betreffend Gültigkeit der UID-Nr. nie erfolgt ist. Im Übrigen besagt die UID-Nr. lediglich, dass ein Unternehmen mit diesem Namen unter der angegebenen Adresse im Ausland steuerlich angemeldet ist, nicht aber, dass es sich um ein aktiv tätiges Unternehmen und kein Scheinunternehmen handelt. Es obliegt dem Steuerpflichtigen sich über die tatsächliche Existenz und Aktivität seines Vertragspartners zu informieren.

Wenn sich nun die Bf. darauf stützt, dass sie in einem Fall der XX GmbH, München, die UID Nr. im Zeitpunkt der Lieferung noch als aufrecht gemeldet erhalten hätte, wenn sie das Bestätigungsverfahren in Anspruch genommen hätte, ist darauf zu verweisen, dass sie sich nicht auf diese Bestimmung stützen kann, die sie nicht in Anspruch genommen hat.

Die Bf. ist als Fiskalvertreterin aufgetreten. Die Rechtsstellung des Fiskalvertreters ist aus § 80 BAO abzuleiten, wonach er als Vertreter alle Verpflichtungen einzuhalten hat, die der Unternehmer selbst einhalten muss.

Gem. 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 Nr. ist mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu überprüfen. Da es sich bei sämtlichen Empfängern nicht um langjährige Kunden der Bf. gehandelt, wäre es ihre Aufgabe gewesen, zumindest bei der ersten Lieferung die UID Nr. überprüfen zu lassen und entsprechende Erkundigungen einzuholen. Die Bf. die als Fiskalvertreterin aufgetreten ist, hat damit das ihr zumutbare Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes verletzt.

Der Einwand der Bf. bei den Abnehmern habe es sich um Kapitalgesellschaften gehandelt, bei denen sie mit Fug und Recht von einer Unternehmereigenschaft ausgehen habe können, ist nicht stichhaltig. Die Rechtsform eines Unternehmens sagt nichts über dessen Seriosität aus. Insofern hätten daher Überprüfungen von Seiten der Bf. erfolgen müssen. Da es sich bei der gewählten Verfahrensart 4200 um eine Begünstigung handelte, war alleine die Bf. dafür zuständig, das Vorliegen der hiefür erforderlichen Voraussetzungen zu überprüfen.

Zum Einwand, in einem ähnlich gelagerten Verfahren beim Hauptzollamt Linz habe sich herausgestellt, dass die Waren einen Wert von null hatten, ist auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung zu verweisen. Im Zuge der Prüfung durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll wurde festgestellt, dass den zur Abfertigung vorgelegten Handelsrechnungen korrespondierende Zukaufsrechnungen zugrunde lagen. Die Behauptung,

---

die verfahrensgegenständlichen Waren seien daher ebenfalls wertlos, wurde von der Bf. nicht weiter konkretisiert, weshalb sie als spekulativ und daher unbeachtlich anzusehen ist.

Eine Verpflichtung der Behörde, sämtliche angemeldeten Waren zu beschauen, besteht entgegen der Ansicht der Bf. nicht. Gem. Art. 68 ZK können die Zollbehörden zwecks Überprüfung der von ihnen angenommenen Anmeldungen die Unterlagen prüfen bzw. eine Zollbeschau vornehmen. Aus Art. 73 Abs. 1 ZK ergibt sich im Umkehrschluss, dass der Zollbehörde keine Prüfungspflicht zukommt. Sofern keine Verbote oder Beschränkungen gelten, werden die Waren dem Anmelder überlassen, sobald die Angaben in der Anmeldung entweder überprüft oder ohne Überprüfung angenommen worden sind.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben.

Die Zollschuld entsteht gemäß Abs. 2 in dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren nicht wirklich erfüllt war.

Zollschuldner ist nach Abs. 3 die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Die Zollschuldentstehungstatbestände gelten gem. § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben. Gem. § 26 Abs. 1 UStG gelten, sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für die Zölle sinngemäß.

Anlässlich der Einfuhrabfertigungen wurde die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer gem. Art. 6 Abs. 3 UStG beantragt und gewährt. Bereits zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigungen waren mangels Erfüllung der in Art. 7 Abs. 1 UStG normierten Tatbestandsmerkmale die Voraussetzungen für das Vorliegen von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht gegeben, weshalb die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entstanden ist.

Die Bf. ist in allen Fällen als indirekte Vertreterin der WST Handelsgesellschaft mbH, Fürbergstraße 9, A-5020 Salzburg, aufgetreten. Diese hätte daher die Voraussetzungen für die Überführung der Waren in das Zollverfahren erfüllen müssen. Auf Grund der Bestimmung des § 71 a ZollR-DG schuldet auch die Bf. die nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld. Gem. § 213 ZK ist die Bf. und die W. daher gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Einfuhrumsatzsteuerschuld verpflichtet.

Hinsichtlich der Abänderung des Zollchuldentstehungstatbestandes von Art. 201 Abs. 1

Buchstabe a und Abs. 3 ZK zu Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK war zu erwägen:

Nach § 289 Abs. 2 BAO, der im Rechtsbehelfsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG sinngemäß gilt, hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, außer in den Fällen des Absatzes 1, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nachdem die Abweisung der Berufung als unbegründet so zu werten ist, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte (Ritz, BAO Kommentar2, Rz 3 zu § 289), und damit der mangelhafte Spruch des Erstbescheides in die Berufungsvorentscheidung Eingang gefunden hat, war der Spruch der angefochtenen Entscheidung entsprechend abzuändern. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist den Parteien dies zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden.

Entgegen der von der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argumentation liegt kein Fall des Art. 859 Ziff. 7 ZK-DVO vor, da sich der vorliegende Sachverhalt auf keinen der taxativ aufgezählten Fälle anwenden lässt. Im gegenständlichen Fall handelt es sich weder um die Beförderung von Waren im Rahmen des freien Verkehrs zur besonderen Verwendung gem. Art. 296, 297 ZK-DVO oder um ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung gem. Art. 511 ZK-DVO. Ist die Verfehlung von den Fallgruppen nicht erfasst, gibt es keine Heilungsmöglichkeit. Auf eine Prüfung des Vorliegens der übrigen Merkmale (Entziehungsversuch, grobe Fahrlässigkeit und Einhaltung von Förmlichkeiten) konnte daher verzichtet werden.

Zum Auswahlermessen:

Hinsichtlich der Geltendmachung von Abgaben im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses ist nationales Recht anzuwenden. Diesbezüglich verweist § 6 Abs. 1 BAO zu dem Begriff "Gesamtschuld" auf § 891 ABGB. Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern obliegt im Abgabenrecht im Ermessen der Behörde.

Das Auswahlermessen, welcher Zollschuldner im Rahmen eines bestehenden Gesamtschuldverhältnisses heranzuziehen ist, hat dabei unter Beachtung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit gem. § 20 BAO zu erfolgen. Unter Billigkeit sind dabei die berechtigten Interessen der Partei und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere die Einbringung der Abgaben zu verstehen.

---

Die Bf. ist als indirekte Vertreterin des Warenempfängers aufgetreten (Angabe "E/ID" im Feld 14 der gegenständlichen Warenanmeldungen). Dieses Vertretungsverhältnis bedeutet, dass der Vertreter im eigenen Namen und für fremde Rechnung gehandelt hat.

Als Zollanmelder hat sie aufgrund der Bestimmungen des Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO für die Richtigkeit der in der Zollanmeldung enthaltenen Angaben, die Echtheit der beigefügten Unterlagen und die Einhaltung aller Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren zu sorgen.

Die Bf. hat durch die Erklärung, das Verfahren 4200 0 zu beantragen, ihren Willen kundgetan, ein bestimmtes, mit Begünstigungen und sich daraus ergebenden Verpflichtungen in Anspruch nehmen zu wollen. Damit hätte sie aber vor Erstellung der Anmeldung die UID Nr. überprüfen müssen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Salzburg vom 2. Juli 2003, 44 S 103/03a, wurde der Konkurs über die W., eröffnet und die Gesellschaft infolge des Konkursverfahrens aufgelöst. Liegt für eine Abgabenschuld ein Gesamtschuldverhältnis vor und ist die Abgabenforderung 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 bedarf daher keiner weiteren Überlegungen, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhalts für die Geltendmachung der Abgaben kein Ermessensspielraum bestand.

Bezüglich der Einwände hinsichtlich der Vorschreibung der Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG war zu erwägen:

Entsteht - außer den Fällen des Abs. 2 des § 108 ZollR-DG - eine Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist die Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG 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.

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-91/02, die Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG dem Grunde nach mit dem Gemeinschaftsrecht als vereinbar erachtet.

Voraussetzung für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG ist u.a., dass 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.

§ 108 ZollR-DG verweist hinsichtlich des Zinssatzes auf die Säumniszinsen, die angefallen wären. Damit wird die Regelung des Art. 232 ZK, der die Säumniszinsen regelt, jedenfalls hinsichtlich des Zinssatzes auf die Abgabenerhöhung erweitert.

Nach Art. 232 Abs. 1 lit. b zweiter Satz ZK kann der Säumniszinssatz höher als der Kreditzinssatz sein. Er darf jedoch nicht niedriger sein.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG (zu Art. 232 ZK) ist als Jahreszinssatz ein um zwei Prozent über dem Kreditzinssatz nach § 78 Abs. 2 liegender Zinssatz heranzuziehen. Die Säumniszinsen werden je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats.

Für jeden Säumniszeitraum ist der 12. Teil jenes Jahreszinssatzes heranzuziehen, welcher am Beginn des betreffenden Säumniszeitraumes gegolten hat.

Aus dem dem Abgabenbescheid vom 27. Jänner 2003, Zahl: 600/16101/2002-1, angeschlossenen Berechnungsblatt sind die jeweiligen Zinszeiträume und die darauf entfallenden Zinssätze zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 23. August 2006