



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. vom 10. April 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 15. März 2007, Zl. 111, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich der in der Anlage 3 genannten Zollanmeldungen entfällt die Abgabenvorschreibung.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid vom 6. Juni 2005, Zl. 222, angeführten Abgaben beträgt daher:

| Abgabe | Betrag in € |
|---------------------|-------------|
| Einfuhrumsatzsteuer | 23.303,39 |
| Abgabenerhöhung | 2.129,28 |

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand über den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 eine Nachschau nach § 24 ZollR-DG statt. Gegenstand dieser Nachschau war die Überprüfung von Anmeldungen zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200). Die Prüfungsorgane stellten fest, dass Differenzen zwischen den Erklärungen zu den

Warenempfängern in den Anmeldungen und den Ergebnissen durchgeführter Abfragen im MIAS (MwSt-Informationsaustauschsystem) bestehen (Punkt 3.6.1. der Niederschrift vom 2. Juni 2005, Zl. 333).

Im Prüfbericht für die Behörde vom 5. Juni 2005 sind die MIAS-Abfrageergebnisse dokumentiert. Beförderungs- bzw. Versendungsbelege hinsichtlich der hier gegenständlichen Lieferungen wurden von den Prüfungsorganen im Rahmen der Nachschau nicht eingesehen.

Das Zollamt nahm die Feststellungen zum Anlass und schrieb der Bf. mit Bescheid vom 6. Juni 2005, Zl. 222, für jene eingangsabgabepflichtigen Waren, die mit insgesamt 46 Anmeldungen im Zeitraum vom 12. Juli 2002 bis 6. April 2004 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 65.638,95 Euro sowie gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von 4.995,55 Euro zur Entrichtung vor.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Überprüfung der in den Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr angeführten UID-Nummern im MIAS habe ergeben, dass die in den Verzollungen angeführten Warenempfänger nicht zu den angeführten UID-Nummern gehörten. Die Verwendung einer falschen UID-Nummer habe den Verlust der Steuerfreiheit zur Folge. Somit sei eine grundsätzliche Voraussetzung für die anschließende steuerfreie Weiterlieferung, nämlich der Nachweis der Unternehmerschaft des Erwerbers im anderen Mitgliedstaat nicht erfüllt.

Die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen müssten leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu erkennen sein. Daraus ergebe sich, dass die erforderlichen Aufzeichnungen laufend vorgenommen werden müssten und der Buchnachweis zumindest in seinen Grundlagen unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorliegen müsse. Einzelne Angaben innerhalb des Buchnachweises könnten berichtigt oder ergänzt werden. Berichtigungen oder Ergänzungen des Buchnachweises müssten jedenfalls aber vor einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschaub gemacht werden.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 6. Juli 2005. Die Bf. legte Bestätigungen aus der MIAS-Datenbank über die Gültigkeit abgefragter UID-Nummern, Bestätigungen von zwei Abnehmern über die Korrektheit der verwendeten UID-Nummern sowie diverse Internetausdrucke vor und begründete ihre Berufung im Wesentlichen damit, dass unter Bezugnahme auf die Information des BMF vom 16. August 2005 für den Nachweis der Empfängeridentität die eindeutige Identifizierung des Empfängers maßgeblich und ausreichend sei. Scheine in der Zollanmeldung nicht der genaue Firmenwortlaut auf, könnten diesbezügliche Unklarheiten auch später noch ausgeräumt werden. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen könne für die meisten Zollanmeldungen nachgewiesen werden, dass die

Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von der Einfuhrumsatzsteuer vorgelegen seien, die Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung daher zu Unrecht erfolgt sei.

Das Zollamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2007 als unbegründet ab. Nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und der Sachverhaltsannahmen zu den einzelnen Anmeldungen stellte es zusammengefasst fest, dass die Voraussetzungen an die Eigenschaften der Abnehmer und an die Steuerbarkeit bei den Abnehmern in den anderen Mitgliedstaaten nicht vorlägen, da die Abfrageergebnisse der in den betroffenen Zollanmeldungen angegebenen UID-Nummern in der MIAS-Datenbank nicht mit den in diesen Zollanmeldungen genannten Warenempfängern übereinstimmten.

Die Bf. brachte dagegen mit Schriftsätzen vom 10. April 2007 und 29. Mai 2007 fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde ein. Soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz wird darin im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Alle im Bescheid zitierten Zollanmeldungen seien durch das Zollamt formell angenommen worden. Nach Prüfung der Waren seien diese der Bf. überlassen worden. Der Status der Waren habe sich geändert, die nunmehr als Gemeinschaftswaren im Wirtschaftskreislauf zirkulierenden Einfuhrgegenstände seien Zug um Zug, also im Anschluss an die Überführung in den freien Verkehr an die Abnehmer in der Gemeinschaft zum Versand gebracht worden. Die in den Zollanmeldungen gelisteten Empfänger hätten die Waren auch empfangen.

Das Zollamt habe also nach Prüfung der Voraussetzungen die Zollanmeldungen angenommen, die Zollschuld buchmäßig erfasst und die Steuerfreiheit gemäß Artikel 6 Abs. 3 UStG 1994 bei Kenntnis der geltenden Rechtslage gewährt. Es sei eine Frage der Auslegung, ob es in erster Linie auf die UID-Nummer des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat und erst in weiterer Folge auf den Firmenwortlaut ankomme. Wesentlich sei letztlich doch, ob jene Person, deren UID-Nummer Gegenstand der Einfuhr war, die Ware empfangen habe oder nicht.

Gemäß Artikel 201 Abs. 1 Zollkodex entstehe eine Einfuhrzollschuld wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werde oder wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung der Einfuhrabgaben übergeführt werde. Die Zollschuld entstehe in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen werde.

Auch wenn § 71a ZollR-DG dieser These widerspreche, könne nach Ansicht der Bf. bei Entstehen einer Zollschuld nach Artikel 201 Zollkodex diese Schuld kein zweites, drittes oder weiteres Mal entstehen.

In Rz 17 zu Artikel 201 (Witte in Witte) heiße es:

Artikel 204 und Artikel 201 schließen einander regelmäßig aus. Zwar seien auch nach Annahme der Zollanmeldung Verfehlungen denkbar, etwa die unzulässige Veränderung der

Ware während der vorübergehenden Verwahrung zwischen Annahme der Zollanmeldung und Überlassen der Ware, jedoch selten. Folge man dem EuGH (Rz 2c,) sei zu unterscheiden: „Komme es aufgrund der Verfehlung nicht mehr zu einer Überlassung, sei allein eine Zollschuld nach Artikel 204 entstanden. Könne dagegen die Ware trotz Pflichtverletzung überlassen werden, entstehe die Zollschuld nach Artikel 201“.

Demgegenüber könne es ausnahmsweise beim freien Verkehr zur besonderen Verwendung zunächst zur Zollschuldentstehung gemäß Artikel 201 Abs. 1 Buchstabe a mit einem ermäßigten Abgabensatz kommen. Komme der Begünstigte den sich aus der Verwendung ergebenden Pflichten nicht zeitgerecht nach, entstehe wegen Pflichtverletzung eine weitere Zollschuld gemäß Artikel 204 Abs. 1 mit der Höhenbegrenzung gemäß Artikel 208.

Grundsätzlich könnte - der nationale Gesetzgeber sei vermutlich der These einer Pflichtverletzung gefolgt, um im ZollR-DG die Bestimmungen des § 71a zu schaffen - der österreichischen Theorie ja gefolgt werden, stünde dieser die Verwehrung von Heilungstatbeständen des Artikels 859 DVO nicht entgegen.

Der Gemeinschaftsgesetzgeber sehe für eine Zollschuldentstehung des Artikels 204 in Artikel 859 DVO Heilungstatbestände vor, nationale Rechtsvorschriften des österreichischen ZollR-DG fänden darin natürlich keinen Niederschlag. Daraus sei abzuleiten, dass eine Zollschuldentstehung in diesem Sinne auch nicht gegeben sein könne.

Dem Vorbringen, dass der Nachweis der Empfängeridentität als eindeutige Identifizierung das Maß aller Dinge sei, sei auf Grund der dargelegten Umstände zu entsprechen, sei es doch wesentlich, dass die Inhaberin der in der Zollanmeldung genannten UID-Nummer auch Empfängerin der Ware sei. Auch gelte es anzumerken, dass es nicht auf den Empfangs- sondern auf den Versendungsbeleg ankomme.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 Abs. 3 BAO legte die Bf. im weiteren Verlauf des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens mit 16. September 2009 datierte Spediteurbescheinigungen der X-GmbH, L., nach folgendem Muster vor.

„X-GmbH

Anschrift

SPEDITEURBESCHEINIGUNG

| | |
|--|--------------------------------|
| <i>Absender:</i> (Name, Anschrift) | <i>Frankatur:</i> frei Haus |
| <i>Empfänger:</i> (Name, Anschrift) | <i>Position:</i> (Nr.) |

| <i>Signo</i> xx | <i>Anz/Art</i> xx | <i>Inhalt</i> xx | <i>Gewicht/kg</i> xx |
|--------------------|----------------------|---------------------|-------------------------|
|--------------------|----------------------|---------------------|-------------------------|

Oben angeführte Sendung wurde von uns am ... zum Versand in H. übernommen und wurde am ... gemäß Ihrem Auftrag an die oben angeführte ausländische Firma in das umsatzsteuerliche Ausland ausgeführt.

Wir versichern, dass wir die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen, sowie auf Grund der Geschäftsunterlagen, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, richtig und vollständig gemacht haben.

Ort, Datum

Stempel/Unterschrift"

Mit Eingabe vom 9. September 2010 wurden darüber hinaus zu den strittigen Fällen weitere Beweisunterlagen, wie Ladeaufträge, Frachtrechnungen, Abholscheine und Frachtbriefe vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2010 nahm die Bf. hinsichtlich der Zollanmeldungen laut Anlage 1 ihr Beschwerdevorbringen zurück. Gleichzeitig ergänzte und präzisierte sie ihre Beschwerdeanträge dahingehend, dass der (mit dem zuletzt angeführten Schreiben eingeschränkten) Beschwerde vom 10. April 2007 vollinhaltlich stattgegeben und die angefochtene Berufungsentscheidung dahingehend geändert wird, dass die Abgabenvorschreibung (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) betreffend die Zollanmeldungen laut Anlage 2 zur Gänze unterbleibt.

Die Bf. zog ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat brachte die vorgelegten Spediteurbescheinigungen und Beweisunterlagen sowie die eigenen Beweiserhebungen dem Zollamt zur Kenntnis.

Die Amtspartei nahm dazu sinngemäß wie folgt Stellung (Schreiben vom 8. Oktober 2010): Es sei keine Begründung angeführt worden, warum für ca. ein Drittel der Fälle die Beschwerde zurückgezogen worden sei. Für 12 Fälle seien Spediteurbescheinigungen vorgelegt worden, wobei z.B. für die Anmeldung WE-Nr. 25 die Spediteurbescheinigung auf „D., Frankreich“ ausgestellt worden sei, obwohl die Anmeldung auf „K., Frankreich“ laute und gleichartige Lieferungen zurückgezogen worden seien. Dadurch seien Zweifel am Vorhandensein von ordnungsgemäßen Nachweisen für die Ausstellung der Spediteurbescheinigungen in den restlichen 31 Fällen entstanden. Zusätzlich seien auch hier die Empfänger nicht ordnungsgemäß bezeichnet worden. Es wären daher die Nachweise für

die berechtigte Ausstellung der Spediteurbescheinigungen nachzuprüfen und von der Bf. die zur Ausstellung der Spediteurbescheinigungen führenden Belege anzufordern.

Unter Bezugnahme auf die in der Anlage 2 angeführten Fälle rügt die Zollbehörde im Wesentlichen, dass keine Nachweise für das physische Verlassen des Liefermitgliedstaates vorlägen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Einschränkung der Beschwerde durch die Bf. bleibt im Beschwerdeverfahren strittig, ob hinsichtlich der Zollanmeldungen laut Anlage 2 die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung zu Recht erfolgte.

1.) Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf. meldete mit den hier noch streitgegenständlichen 31 Anmeldungen im Zeitraum 16. Juli 2002 bis 6. April 2004 bei der Zollbehörde verschiedene Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung an. Sie trat unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID als indirekte Vertreterin der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Abnehmer auf und beantragte die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Die Zollstelle fertigte die Waren antragsgemäß ab und setzte die Einfuhrumsatzsteuer jeweils mit "null" fest. Folgende Empfänger und UID-Nummern sind in den Feldern 8 der hier relevanten Zollanmeldungen angeführt:

| UID | Empfänger |
|------------|---------------------------|
| DE01 | Empf01, Adr01 |
| EL02 | Empf02., Adr02 |
| ES03 | Empf03, Adr03 |
| FR04 | Empf04, Adr04 |
| FR05 | Empf05, Adr05 |
| FR06 | Empf06., Adr06 |
| GB07 | Empf07, Adr07 |
| GB08 | Empf08, Adr08 bzw. Adr08a |

| | |
|------|----------------|
| IE09 | Empf09, Adr09 |
| IT10 | Empf10., Adr10 |

Diese Angaben wurden von der Bf. aus den zu den Abfertigungen vorgelegten Handelsrechnungen in die Zollanmeldungen übernommen.

Anlässlich einer bei der Bf. über den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 vorgenommenen Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG stellten die Prüfungsorgane fest, dass zwischen den Angaben zu den Warenempfängern in den Anmeldungen und den Ergebnissen durchgeführter Abfragen der UID-Nummern im MIAS Differenzen bestehen. In den Zollanmeldungen wurde die Unternehmensbezeichnung, die Anschrift oder die UID-Nr. der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Abnehmer unvollständig oder unrichtig angeführt. In einem Fall (Zollanmeldung WE-Nr. 023) konnte bis zum Prüfungsabschluss auch kein Nachweis über die innergemeinschaftliche Weiterlieferung vorgelegt werden, in den übrigen hier relevanten Fällen wurden Beförderungs- oder Versendungsnachweise von den Prüfungsorganen nicht eingesehen (Punkt 3.6.1. und 3.6.2. der Niederschrift vom 2. Juni 2005, Zi. 333).

Mit Ausnahme von vier Fällen (Zollanmeldungen WE-Nrn. 003, 024, 028 und 002) beauftragte die Bf. die X-GmbH, X-Adr., L., mit dem Versand der in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführten Sendungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Die Waren wurden nach der Zollabfertigung vom zuletzt angeführten Unternehmen übernommen und in der Folge in andere Mitgliedstaaten verbracht.

Zu den Zollanmeldungen WE-Nrn. 003 und 028 legte die Bf. CMR-Frachtbriefe, zur Anmeldung WE-Nr. 002 einen Luftfrachtbrief als Versendungsbelege vor.

Im Fall der Anmeldung WE-Nr. 024 konnten keine Versendungs- oder Beförderungsnachweise beigebracht werden.

Im Rahmen seiner Beweiserhebungen veranlasste der Unabhängige Finanzsenat Abfragen der UID-Nummern in der MIAS-Datenbank zum jeweiligen Datum der Annahme der Zollanmeldungen, führte Recherchen im Internet durch und holte KSV-Auskünfte der KSV-1870 Information GmbH zu einzelnen Abnehmern ein. Diese Beweiserhebungen ergaben zu den einzelnen Abnehmern folgende Ergebnisse:

a) Empf05 (KSV-Nr.: 5555)

Rechtsform des Unternehmens ist eine „SAS“ („société par actions simplifiée“). Die Adresse Adr05, ist die ehemalige Sitzanschrift. Seit Juni 2009 befindet sich der Unternehmenssitz in

Adr05a. Das Unternehmen betreibt die Herstellung von Baubedarfsartikeln aus Kunststoffen. Der Betrieb weist die französische Steuernummer (SIRET-Nummer) 05Siret auf.

b) Empf04 (KSV-Nr.: 4444)

Rechtsform des Unternehmens ist eine „SAS“ („société par actions simplifiée“). Der Unternehmenssitz befindet sich in Adr04a. Das Unternehmen betreibt die Herstellung von Baubedarfsartikeln aus Kunststoffen. Der Betrieb weist die französische Steuernummer (SIRET-Nummer) 04Siret auf.

Die durchgeführten historischen Abfragen der UID-Nummern in der MIAS-Datenbank zum jeweiligen Datum der Annahme der Zollanmeldungen brachten folgendes Ergebnis:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| FR05 | Empf05a, Adr05b |
| FR04 | Empf04a, Adr04b |

Die genannten Unternehmen „Empf04“ und „Empf05“ wurden in den Zollanmeldungen ohne deren Rechtsform „SAS“ bezeichnet. Die Abkürzung „SAS“ („société par actions simplifiée“) bezeichnet eine im französischen Handelsgesetzbuch (Code de Commerce) normierte Rechtsform für Aktiengesellschaften in Frankreich.

In dem an die Zollbehörde gerichteten Vorhalt vom 13. Juli 2010 wurde hinsichtlich der Abnehmer Empf05a sowie Empf04a auf die dem Zollamt bereits zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltsannahmen und Beweiserhebungen im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren vor dem UFS zu GZ. ZRV/0069-Z2L/07 hingewiesen und die diesbezüglichen Ausführungen zum Inhalt auch dieses Verfahrens erhoben.

c) Empf08, Adr08 bzw. Empf08, Adr08a

Die durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 31. Oktober 2002 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| GB08 | Empf08a, Adr08b |

Die KSV-Auskunft Nr. 8888 bestätigt die Geschäftssadresse „Adr08c“. Dass in den Zollanmeldungen lediglich die Rechtsform „Ldt.“ fehlt, brachte die Bf. bereits im erstinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren vor.

d) Empf06., Adr06

Die vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 24. Februar 2003 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| FR06a | Empf06a, Adr06a |

Nach der KSV-Auskunft Nr. 6666 besteht an der in den Zollanmeldungen angeführten Anschrift eine Niederlassung des Unternehmens. Als Rechtsform ist „SAS“ angegeben. Die berichtigte UID-Nr. FR06a wurde im erstinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren gegenüber der Zollbehörde erklärt. Das genannte Unternehmen wurde in den Zollanmeldungen ohne dessen Rechtsform „SAS“ bezeichnet

e) Empf10., Adr10

Eine vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 22. Juli 2002 bestätigte die Angaben in der streitgegenständlichen Zollanmeldung:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| IT10 | Empf10., Adr10a |

f) Empf02., Adr02

Die vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 25. November 2002 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| EL02 | Empf02a, Adr02a |

Wie aus einem der Zollbehörde zur Kenntnis gebrachten Internet-Ausdruck einer „A.-Broschüre“ unzweifelhaft hervorgeht, besteht eine Niederlassung des Unternehmens an der in der Zollanmeldung genannten Anschrift. Bei der Angabe „Empf02a“ handelt es sich offensichtlich um einen fehlerhaften Schreibweise in der MIAS-Datenbank.

g) Empf03, Adr03

Die vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 10. Juli 2003 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| ES03 | Empf03a, Adr03a |

Wie aus einem der Zollbehörde zur Kenntnis gebrachten EDV-Ausdruck der Internet-Homepage „www.xyz.com“ unzweifelhaft hervorgeht, tritt das Unternehmen Empf03a unter der in der Zollanmeldung verwendeten Bezeichnung „xyz“ nach außen gegenüber seinen Geschäftspartnern auf. Die Bf. erklärte bereits im erstinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren, dass „xyz“ nur der kommerzielle Name sei, der tatsächliche Firmenwortlaut jedoch „Empf03a“ sei.

In diesem Zusammenhang wird auf den Erlass des BMF vom 7. Oktober 2010, GZ. BMF-010219/0247-VI/4/2010 (Umsatzsteuerprotokoll 2010) hingewiesen. Bezogen auf Einzelunternehmen heißt es darin: „Soweit ein Einzelunternehmer aber auch mit einem so genannten "Aliasnamen" im Firmenbuch erfasst ist, soll die Möglichkeit geschaffen werden, als Ergänzung und zusätzlich zum Namen des Unternehmers auch den "Aliasnamen" in das Datensystem und somit auch in die MIAS-Daten aufzunehmen.“

h) Empf01, Adr01

Die vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 14. November 2003 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| DE01 | Empf01a, Adr01a |

Der Zollbehörde wurde als Ergebnis einer Internet-Recherche der EDV-Ausdruck „Empf01 by Empf01a“ übermittelt, aus dem hervorgeht, dass der Einzelhandelskaufmann Empf01a unter der (in der Zollanmeldung angeführten) Firmenbezeichnung „Empf01“ nach außen auftritt. Wie zu Punkt g) wird in diesem Zusammenhang auf den Erlass des BMF vom 7. Oktober 2010, GZ. BMF-010219/0247-VI/4/2010 (Umsatzsteuerprotokoll 2010) hingewiesen. Bezogen auf Einzelunternehmen heißt es darin: „Soweit ein Einzelunternehmer aber auch mit einem so genannten "Aliasnamen" im Firmenbuch erfasst ist, soll die Möglichkeit geschaffen werden, als Ergänzung und zusätzlich zum Namen des Unternehmers auch den "Aliasnamen" in das Datensystem und somit auch in die MIAS-Daten aufzunehmen.“

i) Empf09, Adr09

Bereits im erstinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren gab die Bf. an, dass in der Zollanmeldung irrtümlich eine unzutreffende UID-Nr. angegeben wurde und die richtige UID-Nr. IE09a lautet. Sie legte dazu entsprechende Bestätigungen der beteiligten Unternehmen vor.

Eine vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 9. Jänner 2004 bestätigte die Unternehmensbezeichnung sowie die Anschrift in den streitgegenständlichen Zollanmeldungen:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|-----------------|
| IE09a | Empf09a, Adr09a |

j) Empf07, Adr07

Die vom UFS durchgeführte MIAS-Abfrage zum Stichtag 19. März 2004 ergab:

| UID-Nr. | Name/Adresse |
|---------|--------------|
| | |

| | |
|------|-----------------|
| GB07 | Empf07a, Adr07a |
|------|-----------------|

Auch hier gilt das zu den Punkten g) und h) Gesagte. In der Zollanmeldung wurde zwar die zutreffende UID-Nr. und die zutreffende Anschrift angegeben, nicht aber die vollständige Unternehmensbezeichnung, sondern jene Bezeichnung, unter der das Unternehmen nach außen auftritt.

2.) Dieser Sachverhalt ergibt sich zum einen aus den Angaben und Vorbringen der Bf. sowie aus den von ihr vorgelegten Unterlagen, zum anderen aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten. Zudem wurden im Zuge des vor dem UFS anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens die bereits erwähnten ergänzenden Erhebungen durchgeführt und weiteren Beweise aufgenommen.

3.) In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Das Zollamt stützte seine Abgabenvorschreibung (Bescheid vom 6. Juni 2005) auf die Bestimmungen des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK sowie auf die §§ 2 Abs. 1 und 71a ZollR-DG.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entsteht eine Zollschuld, 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, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Nach Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichteinhaltung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Zollschuldner ist gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gilt das Zollrecht bei der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben), soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

In den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 schuldet gem. § 71a ZollR-DG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gemäß § 1 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 ist Inland das Bundesgebiet.

Gemäß § 29 Abs. 8 UStG 1994 gelten bis auf weiteres als Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EU die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes - soweit sie nicht unmittelbar anwendbar sind (zB für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

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

Art. 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

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

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

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen gemäß § 18 Abs. 8 UStG 1994 im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Auf Grund des Art. 7 des UStG 1994 hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996 erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

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

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

- 1. Durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),*
- 2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*
- 3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.*

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

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

Doppelstücke.

...

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

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 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."*

Gemäß Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 hat das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

Gemäß Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 bestätigt das Bundesministerium für Finanzen dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde.

Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, kann gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, beauftragen und dem Finanzamt bekannt geben. Ein Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der

steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 haftet, hat einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, zu beauftragen und dem Finanzamt bekannt zu geben. Das gilt nicht, wenn mit dem Staat, in dem dieser Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz hat, eine Rechtsvereinbarung über die gegenseitige Amtshilfe, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinien 76/308/EWG und 77/799/EWG sowie der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Jänner 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung vergleichbar ist, besteht. Der Bundesminister für Finanzen stellt mit Verordnung fest, wenn eine solche Rechtsvereinbarung besteht.

§ 27 Abs. 7 UStG 1994 gilt gemäß Art. 27 Abs. 4 UStG 1994 auch für Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ausführen.

Die Bf. beantragte als Anmelderin in den hier strittigen Zollverfahren jeweils die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994.

Die Steuerfreiheit der Einfuhr nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 stellt darauf ab, dass die Gegenstände der Einfuhr vom Anmelder unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 7 UStG 1994 verwendet werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist buchmäßig nachzuweisen.

Nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung u.a. dann vor, wenn der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet wird, der Abnehmer Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, und der Erwerb des Gegenstandes im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist, wobei das Vorliegen dieser Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden muss.

Für die hier maßgeblichen Zollanmeldungen hat die Bf. als Anmelderin gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen. Die Nachweisführung wird gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 durch die oben angeführte Verordnung des Bundesministers für Finanzen bestimmt.

Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee, Rn 29 bis 31 zur Frage eines buchmäßigen Nachweises der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung ausgeführt:

"29 Zur ersten Frage, ob die Finanzverwaltung die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung versagen darf, dass der

Buchnachweis für diese Lieferung verspätet vorgelegt worden sei, ist festzustellen, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen.

30 Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. u.a. Urteile Optigen u. a., Randnr. 44, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 41). Hinsichtlich der Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters einer Lieferung folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt (Beschluss Transport Service, Randnrn. 18 und 19).

31 Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass im Ausgangsverfahren, wie auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht vorträgt, die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielt es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Dies scheint im Ausgangsverfahren jedoch nicht der Fall zu sein."

Auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH sind Buch- und Belegnachweis keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, sondern bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat. Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nach, ist zwar grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt aber ausnahmsweise dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 dt. UStG (entspricht Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend der in Deutschland maßgeblichen UStDV (entspricht der VO BGBI. Nr. 401/1996) erbrachte (vgl. bspw. BFH 6.12.2007, V R 59/03; 29.7.2009, XI B 24/09).

Die Zollbehörde führte in der Begründung des erstinstanzlichen Abgabenbescheides aus, dass zum einen die in den Anmeldungen genannten Empfänger nicht zu den angeführten UID-

Nummern gehörten und zum anderen die Verwendung einer falschen UID-Nummer den Verlust der Steuerfreiheit zur Folge habe, wodurch eine weitere Voraussetzung für die anschließende steuerfreie Weiterlieferung, nämlich der Nachweis über die Unternehmereigenschaft des Erwerbers im anderen Mitgliedsaat nicht erfüllt sei. In der angefochtenen Berufungsvorentscheidung führt sie im Wesentlichen ins Treffen, dass die Voraussetzungen an die Eigenschaften der Abnehmer und an die Steuerbarkeit bei den Abnehmern nicht vorlägen, die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer sohin zu Unrecht gewährt worden sei, da in den betroffenen Zollanmeldungen nicht zu den Erwerbern gehörige UID-Nummern angegeben worden seien.

Hinsichtlich der hier gegenständlichen Anmeldungen bleibt aufgrund der nunmehr vorliegenden Beweislage aus folgenden Gründen kein Raum mehr für diese Annahmen der Zollbehörde:

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zum Beispiel das Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0031, unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05) ist nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen und daher auch eine spätere Nachweiserbringung im Abgabenverfahren ausreichend.

Im Beschwerdefall lag die als materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen anzusehende Steuerbarkeit der innergemeinschaftlichen Erwerbe im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferungen vor. Eine Nachweisführung ist nicht auf die Angabe der UID-Nummer in der Anmeldung beschränkt, auch eine spätere Nachweisführung ist möglich (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108). Aus diesem Grund waren Korrekturen oder Berichtigungen der UID-Nummern auch im Rechtsbehelfsverfahren möglich und konnten daher nicht zu einer Versagung der Steuerfreiheit führen.

In den hier strittigen, unter Punkt 1.) dargestellten Einzelfällen wurden in den Feldern 8 der Zollanmeldungen teilweise die Anschrift, teilweise die Unternehmensbezeichnung der in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Abnehmer unvollständig oder unrichtig angeführt. Diese formalen Fehlbezeichnungen allein rechtfertigen aber nicht die Annahme, dass es sich um andere Personen handelt.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für eine schlüssige Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.11.2005, 2003/16/0141).

Aufgrund der oben zu Punkt 1.) näher dargestellten und auch der Amtspartei zur Kenntnis gebrachten Beweise konnte die Identität der Abnehmer zweifelsfrei ermittelt werden. Der Unabhängige Finanzsenat sieht es daher in Abwägung der vorhandenen Beweismittel als erwiesen an, dass Empfänger der angemeldeten Waren die in den Zollanmeldungen angeführten Unternehmen waren, die Abnehmer also im Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr feststanden.

Der Amtspartei wurden die durchgeführten Erhebungen sowie die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht. Das Zollamt beschränkte sich im bisherigen Verfahren damit, aufgrund von Formalfehlern im Feld 8 der jeweiligen Zollanmeldungen, wie zum Beispiel einer fehlenden Angabe der Rechtsform eines Unternehmens, die Identität der Abnehmer in Frage zu stellen, ohne jedoch begründete Zweifel an deren Identität so überzeugend und konkret darzulegen, dass zusätzlich zu den bereits durchgeführten Beweiserhebungen weitere Ermittlungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen. Dass die in den Zollanmeldungen genannten Empfänger nicht Abnehmer im Sinne des Art. 7 Abs. 1 Z.2 UStG 1994 wären, wird auch von der Zollbehörde nicht ausdrücklich behauptet. Zudem finden sich in den vorgelegten Aktenunterlagen keine Hinweise oder Verdachtsmomente auf mögliche Unregelmäßigkeiten.

Die fehlende Angabe der Rechtsform des Unternehmens, eine unvollständige Unternehmensbezeichnung oder eine fehlerhafte Angabe der Anschrift mögen formale Mängel darstellen. Da aber aufgrund der vorliegenden Sach- und Beweislage keine Zweifel an der Identität der Abnehmer bestehen, sind diese Formmängel nicht geeignet, das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit in Frage zu stellen. Auch unterlässt es die Zollbehörde, konkrete Hinweise über das Fehlen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu formulieren. Es würde daher dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität widersprechen, die Steuerfreiheit lediglich aus diesen formellen Gründen zu versagen.

Die Bf. legte im Verlauf des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens mit 16. September 2009 datierte Spediteurbescheinigungen der X-GmbH, L. vor.

Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-409/04, Teleos u.a., zur Frage der Auslegung des Begriffs „versendet/versandt“ ausgeführt (1. Leitsatz):
„Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie

77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.“

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis nach § 3 der zit. Verordnung zu führen, also durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994.

In § 7 Abs. 5 UStG 1994 ist geregelt, dass die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen ist. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung führen (Z. 1 leg. cit.).

Zu den Versendungsbelegen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 der Verordnung BGBl. 401/1996 zählt demnach auch die Spediteurbescheinigung (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 7 Rz 48). In der Arbeitsrichtlinie des BMF, ZK-4200 („Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994“), wird in Punkt 2.2.2. ebenfalls die Auffassung vertreten, dass Speditionsbescheinigungen taugliche Versendungsnachweise sind, sofern sie von jenem Spediteur ausgestellt wurden, der den Warentransport vornehmen ließ.

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss nach den (den Unabhängigen Finanzsenat im Übrigen nicht bindenden) UStR 2000, Rz 1083, ab 1. Jänner 2007 folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des Ausstellers (Spediteur) sowie den Tag der Ausstellung
- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist
- Datum der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur

- Handelsübliche Bezeichnung der Menge der Gegenstände
- Ort und Tag der Ausfuhr oder Ort und Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet
- Name und Anschrift des Empfängers und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet
- Eine Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind
- Unterschrift des Ausstellers

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind somit die im zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren vorgelegten Spediteurbescheinigungen der X-GmbH taugliche Versendungsbelege. Sie erfüllen auch die in den UStR vorgesehenen formellen Voraussetzungen.

Beförderungs- und Versendungsbelege unterliegen der Nachprüfung. Sind die Belegangaben unzutreffend oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt werden können, ist die Lieferung steuerpflichtig, sofern nicht die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 vorliegen (vgl. BFH 12.5.2009, V R 65/06).

Hinsichtlich ihrer inhaltlichen Richtigkeit unterliegen Privaturkunden der freien Beweiswürdigung (Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht, 8. Auflage, Tz 345).

Vorweg ist festzustellen, dass es zunächst Sache des Zollamtes ist, den Sachverhalt durch geeignet erscheinende Ermittlungen umfassend zu klären. Die Zollbehörde erachtete es trotz ihrer Zweifel an der Identität der Abnehmer weder anlässlich der Nachschau nach § 24 ZollR-DG noch im erstinstanzlichen Abgaben- oder in der Folge im erstinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren für erforderlich, Versendungs- oder Beförderungsbelege einzusehen. In den im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Spediteurbescheinigungen versichert der Aussteller, dass die Angaben auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind. Die Versendungsbelege wurden der Amtspartei im zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren zur Kenntnis gebracht und ihr ausreichend Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Es wäre daher an der Zollbehörde gelegen, Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Bescheinigungen substantiiert darzulegen und zu begründen bzw. eine behauptete Unrichtigkeit durch entsprechende Beweismittel zu untermauern.

Die Amtspartei konnte allerdings in ihrer Eingabe vom 8. Oktober 2010 solche Zweifel nicht schlüssig darlegen. So ist nicht erkennbar, weshalb eine Einschränkung der Beschwerde vor dem Unabhängigen Finanzsenat durch die Beschwerdeführerin Zweifel an der ordnungsgemäßen Ausstellung von Spediteurbescheinigungen begründen soll. Auch der

Einwand in dieser Eingabe, in zwei Spediteurbescheinigungen (zu Anmeldungen WE-Nrn. 25 und 026) sei eine vom Abnehmer abweichende Lieferanschrift (im selben Mitgliedstaat) angegeben, vermag keine solchen Zweifel darzulegen. Die vom Abnehmer abweichende, jedoch im selben Mitgliedstaat befindliche Lieferadresse ist bereits in der Zollanmeldung beigefügten Handelsrechnung angegeben. Dass der Abnehmer nicht die Verfügungsmacht über die Gegenstände erlangt hätte oder in diesen Fällen die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nicht erfüllt wären, behauptet die Amtspartei nicht. Der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung stand bereits im Zeitpunkt der Einfuhr fest und die körperliche Verbringung der Waren in den Abnehmer-Mitgliedstaat erfolgte ohne unnötigen Aufschub, sodass auch die Voraussetzung der „unmittelbaren“ Verwendung zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 vorliegt.

Das Vorbringen des Zollamtes, es lägen insgesamt keine Nachweise vor, dass die Waren Österreich physisch verlassen haben, entspricht nicht der Aktenlage, stehen doch diesem Vorbringen die von der Bf. im bisherigen Verfahren beigebrachten, als Versendungsbelege zu qualifizierenden Spediteurbescheinigungen und die dazu ergänzend vorgelegten weiteren Beweisunterlagen, wie Ladeaufträge, Frachtrechnungen, Abholscheine und Frachtbriefe gegenüber.

Im Zusammenhang mit den vorgelegten Spediteurbescheinigungen beschränkte sich das Zollamt im bisherigen Verfahren darauf, die darin enthaltenen Angaben in Frage zu stellen, ohne jedoch begründete Zweifel so überzeugend und konkret darzulegen, dass zusätzlich zu den bereits durchgeführten Beweiserhebungen weitere Ermittlungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

Auch in den Fällen, in denen die Bf. CMR-Frachtbriefe (WE-Nrn. 003 und 028) bzw. einen Luftfrachtbrief (WE-Nr. 002) als Versendungsbelege vorlegte, sieht es der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der vorliegenden Beweislage als erwiesen an, dass die betreffenden Waren Österreich physisch verlassen haben.

Diese Dokumente gelten als Frachtverträge und müssen bestimmte Mindestangaben enthalten (z.B. Art. 6 des Übereinkommens über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr).

Das Zollamt rügt, dass der zur Anmeldung WE-Nr. 003 (Empfänger: Empf10, Adr10) vorgelegte CMR-Frachtbrief an ein in Italien ansässiges Speditionsunternehmen gerichtet sei, die Weiterlieferung an den Abnehmer und dessen Übernahme nicht nachgewiesen worden sei und das Bruttogewicht im Frachtbrief nicht mit den ebenfalls vorgelegten „Bordereaus“ übereinstimme (Gewichtsdifferenz: 10,00 kg).

Hinsichtlich des die Anmeldung 028 (Empfänger: Empf01, Empf01a, Adr01a) beigebrachten

CMR-Frachtbriefes, wendet das Zollamt ein, dass die Sendung an „Empf01c“ geliefert worden sei und der Empfang von „S-Transport...“ bestätigt worden sei. Damit sei keine Identität mit dem Abnehmer feststellbar und somit die zugrunde liegende innergemeinschaftliche Lieferung nicht nachgewiesen worden.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendungsbedingungen nicht verpflichtet, einen "schlüssigen" oder überzeugenden Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen (EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 Teleos u.a.). Insoweit berücksichtigt der EuGH die seit der Abschaffung der Kontrollen zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Schwierigkeiten, sich über die physischen Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten zu vergewissern. Daher hat der Steuerpflichtige zwar dem Grunde nach nachzuweisen, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH-Urteil Teleos u.a., erster Leitsatz). Hierbei handelt es sich aber weder um einen objektiven noch um einen "schlüssigen" Nachweis des Grenzübertritts selbst (siehe auch BFH 12.5.2009, V R 65/06)

Ein nach dem Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr (CMR), BGBl.Nr. 138/1961 idgF., ausgestellter Frachtbrief (CMR-Frachtbrief) ist ebenso wie ein Luftfrachtbrief als Frachtbrief im Sinne von § 3 Abs 1 Z. 2 der VO BGBl. 401/1996 anzusehen.

CMR-Frachtbriefe sind auch dann Versendungsbelege im Sinne der Verordnung BGBl. 401/1996, wenn sie keine Bestätigung über den Warenempfang am Bestimmungsort enthalten (vgl. BFH, aaO).

Somit steht einer Anerkennung als taugliche Versendungsbelege im Sinne der zitierten Verordnung auch nicht entgegen, dass im Feld 24 der CMR-Frachtbriefe ein im gleichen Mitgliedstaat wie der Abnehmer ansässiges Speditions-, Transport- bzw. Logistikunternehmen den Warenempfang (gegebenenfalls im Auftrag des Abnehmers) bestätigte. Die vom Abnehmer abweichende und mit dem CMR-Frachtbrief übereinstimmende Lieferadresse im selben Mitgliedstaat ist im Fall der Zollanmeldung WE-Nr. 028 bereits in der zur Abfertigung vorgelegten Handelsrechnung angegeben. In den strittigen drei Fällen (WE-Nrn. 003, 028 und 002) liegt auch jeweils die Voraussetzung der „unmittelbaren“ Verwendung zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 vor: Der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung stand bereits im Zeitpunkt der Einfuhr fest und die körperliche Verbringung der Waren in den Abnehmer-Mitgliedstaat erfolgte ohne unnötigen Aufschub.

Aus den vorgelegten CMR-Frachtbriefen und aus dem vorgelegten Luftfrachtbrief geht hervor, dass die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet versandt wurden. Die Angaben in den Frachtbriefen haben sich nach den bisherigen Ermittlungen weder als unzutreffend erwiesen, noch hat die Zollbehörde solche begründeten Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben vorgebracht, dass der Versand der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet als zweifelhaft erscheinen würde. Im Übrigen hat die Bf. zu den genannten Frachtdokumenten weitere Beweisunterlagen, wie „Bordereaus“ und Schriftverkehre zwischen den am Transportvorgang beteiligten Personen beigebracht. Diese Unterlagen waren geeignet, die Angaben in den vorgelegten Frachtbriefen zu überprüfen und nachzuvollziehen, sodass auch aufgrund dieser zusätzlich vorgelegten Beweisunterlagen davon auszugehen ist, dass die betreffenden Waren an ihre Bestimmungsorte im übrigen Gemeinschaftsgebiet versandt worden sind.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Beweislage ist es somit als erwiesen anzusehen, dass die betreffenden Waren in einen anderen Mitgliedstaat versandt und aufgrund dieses Versands Österreich physisch verlassen haben.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht damit die anstehenden Fragen als ausreichend geklärt und gelangt ausgehend von den Ermittlungsergebnissen zu der Ansicht, dass in Bezug auf die hier strittigen Zollanmeldungen die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Es liegen keine derart begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch das Zollamt bislang keine solchen begründeten Zweifel so überzeugend darlegte, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

Dies gilt allerdings nicht für jenen Fall (Zollanmeldung WE-Nr. 024, Abnehmer: Empf02.), in dem die Bf. keine Beförderungs- oder Versendungsbelege im Sinn der Verordnung BGBl. 401/1996 vorlegen konnte und auch sonst keine Nachweise für eine Beförderung oder eine Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet beibringen konnte. In diesem Punkt konnte daher der Beschwerde nicht Folge gegeben werden.

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 eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist gemäß § 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. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG 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.

Gem. § 78 Abs. 2 ZollR-DG ist als Jahreszinssatz der für Ausgleichszinsen nach Art. 519 Abs. 2 ZK-DVO festgesetzte Zinssatz heranzuziehen. Dabei findet für jedes Kalenderhalbjahr derjenige Zinssatz Anwendung, der für den zweitletzten Monat des vorangegangenen Kalenderhalbjahres für Österreich veröffentlicht wurde.

Die vorliegende Beschwerde lässt die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer und der Abgabenerhöhung unbeeinsprucht. In Bezug auf die von einer Abgabenvorschreibung betroffenen Zollanmeldungen wird daher hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgabenberechnung auf die dem angefochtenen erstinstanzlichen Bescheid vom 6. Juni 2005 angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden. Ein näheres Eingehen auf das übrige Beschwerdevorbringen konnte unterbleiben.

Beilagen: 3 Anlagen, 1 Berechnungsblatt

Linz, am 19. Oktober 2010