



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Bertram Grass - Mag. Christoph Dorner, Rechtsanwälte in 6900 Bregenz, Bahnhofstraße 21, und LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimer Str. 3, vom 11. Februar 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 13. Jänner 2010, Zl. 111, betreffend die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung nach der am 16. November 2011 in X., Adr, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird dahingehend abgeändert, dass der jeweilige von der Berufungsvorentscheidung übernommene Spruch der Abgabenbescheide des Zollamtes Z. vom 8. Oktober 2009, Zl. 000, vom 15. Oktober 2009, Zln. 000-1 bis 3 und vom 17. November 2009, Zln. 000-4 bis 9 dahingehend ergänzt wird, dass eine gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) für die Beschwerdeführerin entstandene und gem. Art. 220 Abs. 1 ZK nachträglich buchmäßig erfasste Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt und eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz festgesetzt wird.

Die Höhe der in diesen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt (€):

| Bescheid | Datum | Einfuhrumsatzsteuer (B00) | Abgabenerhöhung (1ZN) |
|----------|-------|------------------------------|--------------------------|
|----------|-------|------------------------------|--------------------------|

| | | | |
|-------|-------------------|------------|-----------|
| 000 | 8. Oktober 2009 | 45.054,96 | 4.242,68 |
| 000-1 | 15. Oktober 2009 | 34.979,92 | 3.293,94 |
| 000-2 | 15. Oktober 2009 | 39.448,91 | 3.714,77 |
| 000-3 | 15. Oktober 2009 | 131.051,38 | 11.806,64 |
| 000-4 | 17. November 2009 | 68.932,77 | 5.929,37 |
| 000-5 | 17. November 2009 | 37.606,37 | 3.234,77 |
| 000-6 | 17. November 2009 | 30.102,41 | 2.589,31 |
| 000-7 | 17. November 2009 | 29.151,26 | 2.507,49 |
| 000-8 | 17. November 2009 | 46.132,37 | 3.968,15 |
| 000-9 | 17. November 2009 | 29.020,91 | 2.496,28 |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheiden vom 8. Oktober 2009, 15. Oktober 2009 und 17. November 2009 für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit insgesamt zehn Anmeldungen im Zeitraum vom 12. Oktober 2006 bis 18. Dezember 2006 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer (insgesamt 491.481,26 Euro) und Abgabenerhöhung (insgesamt 84.349,39 Euro) mit, da in diesen Fällen jeweils die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße innergemeinschaftliche Lieferung bzw. ein innergemeinschaftliches Verbringen nicht vorgelegen seien.

Die Bf. habe als Anmelderin die ihr zugewiesene Sonder-UID verwendet. In der Anmeldung sei als indirekt vertretener Empfänger ein Unternehmen in Portugal und dessen UID-Nr. sowie im Feld 17 als Bestimmungsland „PT“ eingetragen. Letztere Angabe erweise sich allerdings

anhand der vorliegenden CMR-Frachtbriefe als unrichtig, da die Waren tatsächlich nach Großbritannien transportiert worden seien.

Nach den Umsatzsteuerrichtlinien könne die Vereinfachungsregelung mit Sonder-UID nur angewendet werden, wenn eine UID des Erwerbers vorliege, die von dem Mitgliedstaat ausgestellt sei, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befinde, was hier nicht der Fall sei.

Zudem habe die britische Steuerverwaltung aufgrund eines Amtshilfeersuchens mitgeteilt, dass die in Großbritannien ansässige Empfangsspedition die Waren im Auftrag eines Angestellten einer anderen Spedition zwar in Empfang genommen habe, diese Person jedoch die Lieferungen als Teil seiner eigenen Geschäftsaktivitäten und ohne Wissen der beiden Unternehmen übernommen habe. Die britische Behörde habe auch nicht mitgeteilt, dass diese Person über eine UID verfüge oder die Waren einer Erwerbsbesteuerung unterzogen worden seien.

In den Bescheiden vom 15. Oktober 2009, Zln. 000-2 und 3, betreffend die Zollanmeldungen CRN 06AT1 vom 30. Oktober 2006 und CRN 06AT2 vom 2. November 2006 begründete die Zollbehörde die nachträgliche buchmäßige Erfassung im Wesentlichen damit, dass die Bf. keine Nachweise nach § 2 Z 2 oder § 3 Abs. 1 Z 2 der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 vorgelegt habe.

Die Bf. erhob gegen diese erstinstanzlichen Abgabenbescheide mit Schriftsätzen vom 2. November 2009, 13. November 2009 und 30. November 2009 fristgerecht Berufung. Darin wird im Wesentlichen vorgebracht:

Innergemeinschaftliche Lieferung im unmittelbaren Anschluss an die Einfuhr

Vorliegen der materiellen Voraussetzungen

Die Bf. sei entsprechend den übermittelten Informationen im gegenständlichen Fall davon ausgegangen, dass die Waren im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Verbringung zur Verfügung von E. von Österreich schlussendlich nach Portugal transportiert werden.

Wie für eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. gleichgestellte Verbringung erforderlich, sei der Liefergegenstand im gegenständlichen Fall von Österreich in einen anderen Mitgliedstaat versendet worden (Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG). Zwar gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Waren nicht - wie jedoch von U. an die Bf. mitgeteilt und sowohl vom Frachtführer in der Verpflichtungserklärung als auch von E. bestätigt - von Österreich nach Portugal, sondern schlussendlich nach Großbritannien gelangt seien. Es stehe jedoch unzweifelhaft fest dass die Waren von Österreich jedenfalls in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert worden und nicht etwa in Österreich verblieben seien.

Im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Verbringung sei E. jedenfalls - wie gemäß Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG erforderlich - als Unternehmer zu qualifizieren. Dies gehe eindeutig aus der von der Bf. am 12. September 2006 beim Bundesministerium für Finanzen durchgeführten UID-Nr. Abfrage der Stufe 2 hervor, in welcher die Unternehmereigenschaft von E. bestätigt worden sei (vgl. Beilage 1).

Zur dritten und letzten Voraussetzung des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG (Steuerbarkeit des Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat) ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die im Eigentum von E. stehenden Waren im Anschluss an die Einfuhr in Österreich nicht an einen anderen Unternehmer geliefert, sondern in Form einer innergemeinschaftlichen Verbringung zur eigenen Verfügung in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert worden seien.

Die innergemeinschaftliche Verbringung habe zur Konsequenz, dass E. korrespondierend zur innergemeinschaftlichen Lieferung in Österreich aufgrund der Verwendung der portugiesischen UID jedenfalls und unabhängig davon, ob die Waren in tatsächlicher Hinsicht nach Portugal transportiert worden seien, einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Portugal tätige (Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG). Soweit die Waren - wie nunmehr nachträglich von der Zollbehörde angenommen - tatsächlich nach Großbritannien transportiert worden seien, führe dies zu einem zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb in Großbritannien (Art. 3 Abs. 8 Satz 1 UStG). Daher sei auch die Voraussetzung des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG erfüllt, in diesem Sinn habe auch bereits der UFS (10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04) entschieden, dass es im Fall der Einfuhr mit anschließender ig. Lieferung für Zwecke des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG ausreichend sei, wenn der Vorgang nach ausländischem Recht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfülle. Relevant sei hierbei nach Ansicht des UFS nur, dass der Abnehmer den Gegenstand unter Angabe einer in einem anderen Mitgliedstaat erteilten, gültigen UID-Nr. erwerbe. Eine dahingehende Einschränkung, dass es sich hierbei zwingend um eine bestimmte UID-Nr. (zB. jenes Mitgliedstaates, wo sich die Waren am Ende des Transports befinden) handeln müsse, könne hingegen der Rechtsprechung des UFS nicht entnommen werden.

Ebenso ändere der Umstand, dass von E. sowohl in Großbritannien als auch möglicherweise in Portugal kein innergemeinschaftlicher Erwerb erklärt worden sei (in der gegenständlichen Mitteilung der Zollbehörde fänden sich zu letzterem Punkt keine Ausführungen), nichts am Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Österreich. Dies deshalb, weil für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung die bloße Steuerbarkeit des korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerbs ausreiche. Eine tatsächliche Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs sei hingegen nicht erforderlich (vgl. Ruppe, UStG, Art. 7 Tz 18 sowie VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass die materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringung im gegenständlichen Fall erfüllt seien und daher im Anschluss an die Einfuhr von einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Österreich für E. (bzw. für die Bf. als indirekte Vertreterin und Anmelderin) auszugehen sei.

Buchnachweis

Neben dem im gegenständlichen Fall zu bejahenden Vorliegen der materiellen Voraussetzungen müssten gem. Art. 6 Abs. 3 UStG die Voraussetzungen für die Befreiung vom Anmelder buchmäßig nachgewiesen werden.

Die im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu beachtenden Formalpflichten ergäben sich aus der Verordnung BGBl. Nr. 1996/401 (in der Folge VO). Hierbei müsse der Unternehmer einerseits nachweisen, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt sei (innergemeinschaftlicher Beförderungs- bzw. Versendungsnachweis), andererseits müssten verschiedene Angaben vom die Steuerfreiheit in Anspruch nehmenden Unternehmer dokumentiert werden (Buchnachweis). Hinsichtlich des zu erbringenden Buchnachweises sei zu beachten, dass aus rechtlicher Sicht zwar eigentlich eine von E. verwirklichte innergemeinschaftliche Verbringung vorliege und E. als umsatzsteuerlich Verfügungsberechtigter den Buchnachweis zu erbringen hätte. Erfolge die Abwicklung allerdings mittels Sonder-UID Nummer, müsse hiervon abweichend nicht E., sondern die Bf. als Anmelderin den Nachweis erbringen. Der die Sonder UID-Nr. verwendende Spediteur werde also technisch so behandelt, wie wenn er selbst im Anschluss an die Einfuhr die innergemeinschaftliche Lieferung von Österreich an E. in das übrige Gemeinschaftsgebiet durchführen würde.

Im konkreten Fall sei § 3 der VO einschlägig, welcher für den Fall der Versendung vorsehe, dass der Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Versendungsbeleg iSd § 7 Abs. 5 UStG nachzuweisen sei. Weiters sei § 7 der VO zu beachten, welcher für den Fall der innergemeinschaftlichen Verbringung verschiedene Dokumentationspflichten (u.a. handelsübliche Bezeichnung der Waren sowie Anschrift und UID-Nr. des im anderen Mitgliedstaat gelegenen Unternehmensteils) vorsehe.

Sämtliche Formalpflichten nach der VO seien im gegenständlichen Fall erfüllt. Zunächst ergebe sich in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 1 bzw. § 3 der VO sowohl aus dem von U. erstellten Frachtbrief als auch der vom Frachtführer abgegebenen Verpflichtungserklärung sowie der Empfangsbestätigung von E. eindeutig, dass die Waren von Österreich in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert worden seien. Ebenso ergäben sich aus den im Zuge der jeweiligen Lieferung erstellten Dokumenten

eindeutig die gem. § 7 der VO aufzuzeichnenden Angaben. Neben der handelsüblichen Bezeichnung und Menge der Waren ergebe sich aus der Verpflichtungserklärung bzw. der Empfangsbestätigung von E. der Tag des innergemeinschaftlichen Verbringens sowie aus der Zollanmeldung die Bemessungsgrundlage für die Verbringung. Aus der Verpflichtungserklärung bzw. der Empfangsbestätigung ergebe sich zudem eindeutig die Anschrift von E. in Portugal, d.h. wohin die Waren schlussendlich nach den an die Bf. übermittelten Informationen in das Bestimmungsland Portugal transportiert werden sollten. Wie zusätzlich zu den Angaben gem. § 7 nach § 5 der VO erforderlich, sei von der Bf. auch die portugiesische UID-Nr. von E. aufgezeichnet worden. Zur Aufzeichnung der UID-Nr. sei insbesondere auch auf die Feststellungen des VwGH vom 18. Oktober 2007, 2006/16/0108 in einem vergleichbaren Fall hinzuweisen. Demnach sei es für den Buchnachweis allein relevant, dass der Empfänger im Zeitpunkt der Lieferung/Verbringung über irgendeine gültige UID-Nr. verfüge und diese vorn Lieferer aufgezeichnet werde. Hingegen sei es nach ausdrücklicher Feststellung des Gerichtshofs nicht wesentlich, welche UID-Nr. vom Abnehmer irrtümlich oder vorsätzlich in Vorbereitung der Nichterwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat bekannt gegeben werde. Darüber hinaus sei zu bedenken, dass es entsprechend obigen Ausführungen für die Steuerfreiheit der ig. Lieferung aus materieller Sicht ausreichend sei, dass E. mit irgendeiner, von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, UID-Nr. auftrete. Daraus folge weiters, dass es auch für Zwecke des Buchnachweises jedenfalls ausreichend sein müsse, wenn - wie erfolgt - die Bf. die von E. verwendete (gültige) portugiesische UID-Nr. im Rahmen des Buchnachweises aufzeichne.

Die vorstehende Schlussfolgerung decke sich insbesondere auch mit einer Entscheidung des UFS (vom 25. Juli 2007, ZRV/0049-Z2L/06), wo dieser festgestellt habe, dass die UID-Nr. des Abnehmers in den Fällen des Art. 6 Abs. 3 UStG vom Anmelder nach den Vorgaben des § 5 der VO 1996/401 buchmäßig nachzuweisen sei, wonach allgemein die vom Abnehmer verwendete UID-Nr. zu dokumentieren sei. Eine Einschränkung, dass es sich hierbei um die UID-Nr. des (schlussendlichen) Bestimmungslands der Waren handeln müsse (wie etwa aus § 7 der VO 1996/401 abgeleitet werden könnte) könne der Rechtsprechung des UFS hingegen nicht entnommen werden. Auch in seiner Entscheidung vom 22. November 2007, ZRV/0320-Z3K/07, führe der UFS an, dass der buchmäßige Nachweis der UID-Nr. in den gegenständlichen Fällen nach § 5 und nicht nach § 7 der VO 1996/401 zu erbringen sei.

Neben der VO BGBl. 1996/401 sei in diesem Zusammenhang auch auf die Information des BMF zur Sonder-UID Nummer für Spediteure vorn 16. August 2005 hinzuweisen (vgl. auch UStRL Rz 3958). Beantrage demnach - wie im gegenständlichen Fall - ein Spediteur in der Zollanmeldung als indirekter Vertreter mit seiner Sonder-UID Nummer die steuerfreie Einfuhr von Waren, die anschließend innergemeinschaftlich geliefert werden, reiche es grundsätzlich

für Zwecke des Buchnachweises, wenn der Spediteur eine Abfrage dem UID-Nr. des Empfängers nach Stufe 2 durchführe. Eine derartige Prüfung sei im gegenständlichen Fall von der Bf. vorgenommen und im Zuge dieser Prüfung die UID-Nr. von E. auch als richtig bestätigt worden (Beilage 1). Unter Berufung auf die Ausführungen in der Information des BMF könne daher bereits aus diesem Grund von der Erfüllung des Buchnachweises durch die Bf. ausgegangen werden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass von der Bf. sämtliche im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung vorgesehenen Formalpflichten (innergemeinschaftlicher Beförderungs- bzw. Versendungsnachweis sowie Buchnachweis) erfüllt worden seien.

Selbst wenn man entgegen den vorstehenden Ausführungen davon ausgehe, dass von der Bf. ein buchmäßiger Nachweis nicht habe erbracht werden können, sei in diesem Fall die einschlägige Rechtsprechung des EuGH zu Formalpflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beachten (EuGH 27. September 2007, Rs C-146/05, ColIée; vgl zu Ausfuhrlieferungen bereits VfGH 12. Dezember 2003, B 916/02). Demnach dürfe die Steuerfreiheit einer - wie im gegenständlichen Fall unstreitig getätigten - innergemeinschaftlichen Lieferung von der Finanzverwaltung nicht allein deshalb versagt werden, weil der zugrunde liegende Buchnachweis nicht erbracht worden sei. In diesem Sinn habe auch der VwGH erst jüngst festgestellt (2005/15/0031 vom 2. September 2009), dass im Bereich der Nachweisführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht auf bloß formelle Belange abzustellen sei, sondern es allein entscheidend sei dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelinge, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen würden.

In gleicher Weise habe auch der BFH jüngst in mehreren Urteilen (Urteile vom 12. Mai 2009, V R 65/06; 23. April 2009, V R 84/07; 28. Mai 2009, V R 23/08) ausgesprochen, dass die Nachweispflichten des Unternehmers bei innergemeinschaftlichen Lieferungen keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung seien. Stehe trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage fest, dass die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen würden, sei die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht erbracht habe. In seinen jüngsten Urteilen habe der BFH auch klargestellt, dass die Finanzverwaltung bei Ausfuhr- bzw. innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht befugt sei, über die gesetzlichen Bestimmungen (der VO 1996/401) hinausgehende Nachweise zu verlangen.

Abwicklung der Einfuhr über Sonder-UID Nummer der Bf.

Vorn Zollamt werde zudem die Ansicht vertreten, dass die auf bloßer Erlassebene vorgesehene Vereinfachungsregelung zur Sonder-UID Nummer (vgl. UStRL Rz 3951 ff) von vornherein nicht anwendbar gewesen wäre. Dies deshalb, weil von der Bf. in der Zollanmeldung die portugiesische UID-Nr. von E. angeführt worden sei, sich nach Ansicht des Zollamts die Waren am Ende des Transports jedoch in Großbritannien befunden hätten und folglich die Vereinfachungsregelung nur bei Anführung einer britischen UID-Nr. sowie Angabe von Großbritannien als Bestimmungsland anwendbar gewesen wäre.

Zwar entspreche es der Tatsache, dass mit den in der Mitteilung angeführten Informationen des BMF vom 10. Juli 2006 (BMF-010219/0293-VI/9/2006) sowie vom 23. Oktober 2006 (BMF 010219/041-VI/9/2006) erstmals mit Wirkung ab 1. Oktober 2006 eine Regelung in die österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz 3960) aufgenommen worden sei, wonach die Abwicklung über die Sonder-UID Nummer dann nicht zulässig sei, wenn die UID-Nr. des Warenempfängers nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt worden sei, in dem sich der Gegenstand am Ende des Transports befinde bzw. die Vereinfachungsregelung in diesem Fall nur unter bestimmten weiteren Voraussetzungen angewendet werden dürfe. Allerdings sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen dass die Bf. sowohl aufgrund der im Zuge der Beauftragung durch U. übermittelten Informationen als auch der vom Frachtführer abgegebenen Verpflichtungserklärung sowie der Empfangsbestätigung von E. davon ausgehen habe können bzw. müssen, dass die Waren schlussendlich nach Portugal transportiert würden. In Übereinstimmung mit den Ausführungen in den UStRL bzw. der angeführten Information des BMF habe die Bf. in der Zollanmeldung auch die portugiesische UID-Nr. von E. sowie Portugal als Bestimmungsland angegeben bzw. die steuer- und zollrechtliche Abwicklung mittels der ihr erteilten Sonder-UID Nummer beantragt.

Als Zwischenergebnis bleibe somit festzuhalten, dass von der Bf. auf Basis der ihr im Zeitpunkt der steuer- und zollrechtlichen Abwicklung zur Verfügung stehenden Informationen zu Recht das Verfahren „4200“ in der Zollanmeldung beantragt habe bzw. die Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 UStG geltend gemacht worden sei und dies auch im Einklang mit den beiden angeführten Informationen des BMF bzw. den Ausführungen in den Umsatzsteuer-Richtlinien zur Abwicklung über die Sonder-UID der Bf. gestanden sei.

Vertrauensschutz und Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns

Selbst wenn man entgegen den vorstehenden Ausführungen davon ausgehen würde, dass es bereits an den materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. einer innergemeinschaftlichen Verbringung fehle, könnte sich die Bf. im gegenständlichen Fall auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG berufen. Dies hätte zur Konsequenz, dass Art. 6 Abs. 3 UStG trotz Nichtvorliegens der materiellen Voraussetzungen für eine

innergemeinschaftliche Lieferung anwendbar wäre. In diesem Sinn habe auch der EuGH (Urteil vom 27.9.2007, Rs C-409/04, Teleos) bereits festgestellt, dass einem gutgläubigen Lieferanten die Steuerbefreiung nicht versagt werden dürfe, wenn der Abnehmer falsche Angaben mache und der Lieferant alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen habe, um eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung zu vermeiden.

Zunächst sei grundsätzlich darauf hinzuweisen, dass sich aus der Rechtsprechung des UFS ergebe, dass dem anmeldenden Spediteur in den Fällen der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung ein Vertrauensschutz nach der Regelung des Art. 7 Abs. 4 UStG zustehen könne bzw. diese Vorschrift anwendbar sei (UFS vom 5. September 2008, ZRV/0123-Z1W/04 und vom 10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04). Im Fall der Gutgläubigkeit des anmeldenden Spediteurs verschiebe sich nach der Rechtsprechung des UFS die Abgabenschuldnerschaft ausschließlich zum Empfänger der Waren.

Der Umstand, dass die Waren entgegen den an die Bf. übermittelten Informationen möglicherweise - wie das Zollamt nunmehr argumentiert - überhaupt nie nach Portugal, sondern vielmehr nach Großbritannien transportiert und dort von A. im Auftrag eines Angestellten einer anderen Spedition für dessen eigene Geschäftsaktivitäten in Empfang genommen worden seien, sei für die Bf. aus den nachstehend angeführten Gründen trotz Anwendung kaufmännischer Sorgfalt nicht ersichtlich gewesen:

Im gegenständlichen Fall habe sich die Bf. bereits im Zuge der Geschäftsanbahnung über die Existenz und Unternehmereigenschaft von E. vergewissert, indem u.a. eine Abfrage der UID-Nr. von E. nach Stufe 2 durchgeführt worden sei (dies sei nach den Ausführungen der UStRL Rz 4016 für die Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregelung grundsätzlich bereits ausreichend). Darüber hinaus seien von der Bf. sämtliche Nachweise formeller Natur (insbesondere der für den Nachweis der Steuerfreiheit erforderliche Buchnachweis und innergemeinschaftlicher Versandungsnachweis) erbracht bzw. erstellt worden.

die Bf. habe aufgrund der von U. übermittelten Informationen bzw. der vom Frachtführer abgegebenen Verpflichtungserklärung davon ausgehen dürfen, dass die Waren bestimmungsgemäß nach Portugal transportiert würden. Der Umstand, dass in dem von U. ausgestellten Frachtbrief die britische Spedition A. als Empfänger der Waren angeführt sei bzw. diese den Erhalt der Waren in Großbritannien bestätigt habe, stehe dem nicht entgegen. Dies deshalb, weil es sich einerseits bei A. selbst wiederum um eine Spedition handle, welche naturgemäß nicht mit derartigen Waren (im gegenständlichen Fall elektronische Teile für Computer) handle und schon deshalb nicht als Abnehmer der Waren zu qualifizieren gewesen sei. Andererseits habe E. den tatsächlichen Erhalt der Waren in Portugal gegenüber U. ausdrücklich schriftlich bestätigt und habe daher die Bf. auch im Nachhinein davon ausgehen

können, dass die Waren zunächst vom Frachtführer nach Großbritannien zur Spedition A. und im Anschluss von dort aus nach Portugal zu E. transportiert worden seien.

Im Ergebnis habe somit die Bf. auch vor dem Hintergrund der gegenständlichen Frachtbriefe davon ausgehen können, dass es sich bei A. nicht um den Abnehmer der Waren, sondern um einen weiteren Spediteur in der Transportkette handle, welcher - nachdem U. bereits den Transport von China nach Österreich über die Schweiz und weiter nach Großbritannien besorgt habe - die Waren im Anschluss von Großbritannien nach Portugal transportiere. Im Übrigen sei auch darauf hinzuweisen, dass die gegenständliche Mitteilung des Zollamtes keine Ausführungen zur Frage enthalte, ob die Waren nach der Empfangnahme durch A. nicht doch - wie sich aus der Empfangsbestätigung von E. eindeutig ergebe - weiter nach Portugal zu E. transportiert worden seien.

Für die Bf. sei trotz Anwendung kaufmännischer Sorgfalt nicht erkennbar gewesen, dass von E. im Hinblick auf die Erklärung und Versteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe möglicherweise falsche Angaben gemacht worden seien bzw. E. die diesbezüglichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt habe. In gleicher Weise sei für die Bf. auch nicht ersichtlich gewesen, dass vielleicht eine andere Person als E. als Empfänger der Waren anzusehen sei bzw. dass die UID-Nr. von E. missbräuchlich verwendet worden sei.

Der Umstand, dass die Bf. nicht von E. selbst, sondern über U. mit der Abwicklung der Einfuhr beauftragt worden sei, sei der Sorgfalt der Bf. ebenso nicht schädlich, da es sich hierbei um eine branchenübliche Vorgehensweise handle. Zudem sei die Bf. zum damaligen Zeitpunkt bereits seit 1998 ohne irgendwelche Zwischenfälle in Geschäftsbeziehung mit U. gestanden, sodass kein Anlass bestanden habe, an den von U. übermittelten Informationen zu zweifeln. Abschließend sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Bf. im vorliegenden Fall ausschließlich mit der Übernahme der zoll- bzw. umsatzsteuerrechtlichen Abwicklung der Einfuhr in Österreich beauftragt gewesen sei. Weitere Nachforschungen, etwa ob der Transport der Waren im Anschluss an die Einfuhr in Österreich tatsächlich von U. selbst durchgeführt worden sei oder U. hierfür wiederum einen anderen Unternehmer beauftragt habe, seien daher von der Bf. nicht anzustellen gewesen. Angesichts des Umstands, dass das im Frachtbrief angegebene Kfz-Kennzeichen des abholenden LKWs mit dem in der Verpflichtungserklärung (welche vom abholenden Fahrer unterfertigt worden sei) angegebenen Kennzeichen übereingestimmt habe, hätten sich für die Bf. auch keine diesbezüglichen Anhaltspunkte und Zweifel ergeben.

Im Ergebnis sei daher die Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 UStG selbst dann zu gewähren, wenn man davon ausgehe, dass die materiellen Voraussetzungen (insbesondere das Vorhandensein einer innergemeinschaftlichen Lieferung) nicht erfüllt seien. Dies deshalb, weil

die Bf. dies auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen habe können und - insbesondere auch im Hinblick auf die oben angeführte Judikatur des EuGH - gutgläubig gewesen sei. Die Versagung der Steuerfreiheit des Art. 6 Abs. 3 UStG allein mangels Angabe der britischen anstelle der portugiesischen UID-Nr. bzw. mangels Anführung von „UK“ als Bestimmungsland in der Zollanmeldung sei überschießend. Dies umso mehr, als in der Zollanmeldung von der Bf. die korrekte Anschrift, eine im Zeitpunkt der Einfuhr gültige UID-Nr. von E. sowie alle anderen für die Abwicklung erforderlichen Angaben gemacht worden seien und im konkreten Fall eindeutig feststehe, dass die Waren im unmittelbaren Anschluss an die Einfuhr im Wege einer innergemeinschaftlichen Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht worden seien.

Vorschreibung der Steuerschuld gem. Art. 201 ZK

Im gegenständlichen Fall sei der Bf. vom Zollamt die Einfuhrumsatzsteuer gem. Art. 201 ZK iVm. § 26 Abs. 1 UStG vorgeschrieben worden. Gem. Art. 201 Abs. 3 ZK schulde bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr grundsätzlich der Anmelder den Zoll (bzw. die Einfuhrumsatzsteuer). Im Fall der indirekten Vertretung sei auch die Person Zollschuldner für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben werde (Vertretene).

Gemäß § 26 Abs. 5 lit. e UStG sei im Fall der indirekten Vertretung der Anmelder (hier die Bf.) nur dann Schuldner der EUST, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde lägen und der Anmelder gewusst habe oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben in der Zollanmeldung unrichtig seien. Ziel dieser Regelung sei nach den Gesetzesmaterialien vor allem der Schutz des Anmelders gegen offensichtlich unrichtige Angaben des Vertretenen.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall keine unrichtige Zollanmeldung vorgelegen sei, von der der Anmelder gewusst habe oder hätte wissen müssen, ergebe sich bereits aus den obigen Ausführungen zum Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Zwar beziehe sich § 26 Abs. 5 lit. e UStG seinem Wortlaut nach nur auf die Erhebung des Einfuhrumsatzsteuer gem. § 26 Abs. 3 Z. 2 UStG, doch müsse er entsprechend seinem Normzweck zum Schutz des Anmelders vor unrichtigen Angaben des Warenempfängers wohl auch im Fall der Erhebung der EUST gem. § 26 Abs. 3 Z. 1 UStG analog angewendet werden. Auch vor diesem Hintergrund erweise sich die Vorschreibung der EUST durch das Zollamt als rechtswidrig.

Das Zollamt änderte mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2010 die Festsetzung der Abgabenerhöhung von ursprünglich 84.349,39 Euro auf 47.370,25 Euro, wies im Übrigen jedoch das Berufungsbegehren als unbegründet ab. In der Begründung heißt es (auszugsweise):

Zur Verwendung der Sonder-UID

Zur Durchführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung benötige der Lieferant eine inländische UID. Mittels Verwaltungsanweisung sei in den Fällen des Art. 6 Abs. 3 UStG als Vereinfachung zugelassen, dass stattdessen die Sonder-UID des Anmelders verwendet werden könne (UStR 2000, Rz 3952ff.). Seit 1. Oktober 2006 sei jedoch auch geregelt, dass diese Vereinfachung nur dann angewendet werden könne, wenn die UID des umsatzsteuerrechtlichen Erwerbers im anderen Mitgliedstaat von jenem Mitgliedstaat ausgestellt worden sei, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befinde (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994), oder in der Zollanmeldung auch der Name und die Anschrift oder die TIN (Trader Identifikation Number) zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung ende, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID dieses Warenempfängers angeführt werde (UStR 2000, Rz 3960).

Das Dokument, das die Bf. als Beweis dafür vorlege, dass sie davon habe ausgehen müssen, dass die Waren nach Portugal befördert werden sollten, erweise sich lediglich als Verpflichtungserklärung des Transporteurs, die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern. Diese Erklärungen lasse, wie in einer Berufungsvorentscheidung zu ähnlich gelagerten Fällen festgehalten sei, die Bf. den jeweiligen Fahrer unterschreiben.

Aus den Empfangsbestätigungen des portugiesischen Unternehmens gehe weder der Bestimmungsort der Waren hervor noch, von wo aus die Faxmitteilungen versandt worden seien (keine Kennung).

Aus den in den Akten befindlichen, teilweise von der Bf. selbst vorgelegten Frachtbriefen CMR (soweit vorhanden) sowie aus der Auskunft der britischen Behörden gehe hingegen zweifelsfrei hervor, dass die Waren nach Großbritannien transportiert worden seien. Auch in jenen beiden Fällen, in denen keine Frachtbriefe vorgelegt worden seien, sei nach den Umständen als erwiesen anzunehmen, dass auch diese Sendungen nach Großbritannien gegangen seien.

Die in den Berufungen aufgestellte Behauptung, die Waren seien von Großbritannien weiter nach Portugal oder überhaupt nach Portugal transportiert worden, entbehre jeglichen Beweises.

Die Bf. hätte daher die Anmeldung nur abgeben dürfen, wenn sie auch über Name und Anschrift des Warenempfängers in Großbritannien und dessen dortiger UID verfügt hätte. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass zum damaligen Zeitpunkt es technisch noch nicht möglich gewesen sei, die Angaben gem. UStR 2000, Rz 3960, in die Zollanmeldung einzutragen. Gemäß der genannten Verwaltungsanweisung in der Fassung vor dem 1. Oktober 2006 iVm Anhang 1 der ZollAnmVO 2005 sei unter den gegebenen Umständen die

Abgabe einer Zollanmeldung mit Sonder-UID überhaupt unzulässig gewesen.

Auch nachträglich seien die fehlenden Informationen nicht beigebracht worden, sodass die Voraussetzungen für die Verwendung der Sonder-UID und somit auch für die Steuerbefreiung nicht gegeben seien.

Zu den Voraussetzungen des Art. 7 UStG

Es werde nicht bestritten, dass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Z. 1 und 2 UStG erfüllt erscheinen. Die Voraussetzung der Z. 3 sei jedoch aus folgendem Grund nicht erfüllt: Zwar gelte gem. Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG der Erwerb in Portugal bewirkt, in der Literatur werde jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass bei richtlinienkonformer Interpretation dieser Bestimmung die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nicht umgangen werden könne (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG, Art. 3 Rz 53f.)

Da als erwiesen anzunehmen sei, dass in Großbritannien statt einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines Verbringens ein Betrug begangen worden sei, lägen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor. In diesem Lichte erscheine auch die bereits erwähnte Verwaltungsanweisung UStR Rz 3960 als gesetzeskonform.

Die Entscheidung des UFS vom 10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04 sei schon allein deshalb nicht relevant, weil dort bereits die Voraussetzung des Art. 7 Abs. 1 Z. 2 UStG nicht vorgelegen seien. Ebenso wenig sei die Entscheidung des VwGH vom 18. Oktober 2007, 2006/16/0108, einschlägig, weil die dortigen Sachverhalte lediglich einen einzigen anderen Mitgliedstaat betreffen und dort der Buchnachweis letztlich geglückt sei.

Zum Buchnachweis

In den beiden Fällen, in denen kein Frachtbrief gem. § 3 Abs. 1 Z. 2 der VO 1996/401 vorgelegt worden sei und die Bf. den Beweis gem. § 3 Abs. 2 iVm. § 2 führen wolle, sei festzustellen, dass kein handelsüblicher Beleg gem. § 2 Z. 2 und keine Aufzeichnung über den Bestimmungsort gem. § 6 Z. 8 vorlägen. Die Verpflichtungserklärung bzw. die Empfangsbestätigung seien hierfür, wie oben ausgeführt, nach deren Inhalt und dem klaren Wortlaut des § 2 nicht ausreichend. Daher sei der Buchnachweis in diesen Fällen nicht erbracht.

In allen Fällen liege, insofern ein Verbringen anzunehmen sei, keine Aufzeichnung nach § 7 Z. 2 vor, bzw. fehle, insofern eine innergemeinschaftliche Lieferung anzunehmen wäre, die UID des Abnehmers in Großbritannien gem. § 6 Z. 1.

Der Einwand der Bf., dass die Aufzeichnungen gem. § 5 der VO 1996/401 und nicht nach § 6 oder § 7 zu führen seien, könne der zitierten Rechtsprechung nicht entnommen werden, zumal die letztgenannten Bestimmungen die erstgenannte konkretisieren würden.

Aus der in diesem Zusammenhang von der Bf. zitierten Rechtsprechung ergebe sich nichts

Gegenteiliges, werde darin doch lediglich ausgesprochen, dass die gem. § 6 (und selbstverständlich auch gem. § 7 zu führenden Aufzeichnungen bei Unrichtigkeit ggf. korrigiert werden könnten (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108; Ruppe, Art. 7, Tz 24). Eine solche Berichtigung oder Ergänzung habe die Bf. nicht nachgewiesen. Der Buchnachweis sei daher nicht vollständig. Dass auch die materiellen Voraussetzungen nicht zweifelsfrei vorliegen würden, sei bereits ausgeführt worden.

Zum Vertrauensschutz

In Literatur und Rechtsprechung sei nach Ansicht der Berufungsbehörde bislang noch nicht ausreichend diskutiert worden, ob der Anmelder überhaupt Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG beanspruchen könne. Nach Ansicht der Berufungsbehörde sei er in den vorliegenden Fällen aus folgenden Gründen zu verneinen bzw. für die Bf. ohne Wirkung:

1) Zu verweisen sei auf Ruppe, UStG 1994 Art. 7 Tz 25f., der wiederholt zustimmend vom VwGH, u.a. im Erkenntnis vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, zitiert werde:

"Die Erklärungen des Abnehmers habe der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (Unternehmer) zu prüfen. Maßgebend seien nicht die persönlichen Fähigkeiten, sondern ein objektiver Maßstab, das Verhalten eines ordentlichen, gewissenhaften Kaufmannes, wobei der Sorgfaltsmaßstab nach Geschäftszweigen differenzieren könne.

Im Regelfall werde der Sorgfaltspflicht dadurch Genüge getan, dass der Unternehmer sich die UID-Nr. des Abnehmers nachweisen lasse. Habe der Unternehmer nach den bei der Lieferung gegebenen Umständen auch bei der Anwendung eines objektiven Sorgfaltsmaßstabes davon ausgehen können, dass der Abnehmer Unternehmereigenschaft besitze und die Lieferung für sein Unternehmen bestimmt sei, bedürfe es keiner weiteren Kontrollschritte. Dies werde bei langjährigen, unproblematischen Geschäftsbeziehungen oder bei international bekannten Abnehmern zutreffen. Bestünden Zweifel an den Gültigkeitskriterien der vorgelegten UID-Nr. so entspreche es der Sorgfaltspflicht, die zumutbaren Schritte zu unternehmen, um sich Gewissheit über die Gültigkeit der UID-Nr zu verschaffen. Zumutbar sei jedenfalls die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens nach Art. 28 Abs. 2 UStG.

Zwar habe die Bf. das Bestätigungsverfahren in Anspruch genommen. Sie habe jedoch keine weiteren Schritte unternommen, um mit dem ihr unbekannten Unternehmen, für das sie als Fiskalvertreterin getreten sei, in Verbindung zu treten. Was in rein zollrechtlicher Hinsicht zulässig sei, nämlich lediglich auf Grund der Angaben in den Frachtdokumenten als indirekter Vertreter aufzutreten (§ 38 Abs. 2 ZoIIR-DG), sei nach obigen Ausführungen in umsatzsteuerlicher Hinsicht (gem. § 27 UStG) nicht ausreichend. Dass der VwGH den Anmelder als Fiskalvertreter - offenbar anders als UStR Rz 3958 - ansehe, der alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen habe, die dem von ihm Vertretenen obliegen würden,

ergebe sich aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 2006, 2006/17/0070, zitierend Ruppe, § 27 Tz 44.

Insbesondere habe es die Bf. versäumt, sich die Angaben im tatsächlichen Bestimmungsmitgliedstaat zu beschaffen. Die in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte, bereits oben zitierte Entscheidung des UFS vom 10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04, habe das Thema noch nicht abschließend behandelt, weil in den dortigen Fällen der Beschwerdeführer nicht einmal das Bestätigungsverfahren durchgeführt habe.

2) Art. 7 Abs. 4 UStG sehe eine Verlagerung der Steuerschuld der innergemeinschaftlichen Lieferung im Falle von Unregelmäßigkeiten vor, diese Bestimmung sei somit auf die Einfuhrumsatzsteuer offenkundig nicht unmittelbar anwendbar, vielmehr setze die Befreiung von der EUST gem. Art. 6 Abs. 3 UStG eine ordnungsgemäße innergemeinschaftliche Lieferung voraus (wiederum VwGH 18.12.2006, 2006/17/0070). In den vorliegenden Fällen seien, soweit ein Verbringen anzunehmen sei, Lieferant und Abnehmer ident, der Hinweis auf das Urteil des EuGH, Rs. Teleos, gehe daher ins Leere.

3) Was die Einfuhrumsatzsteuer angehe, die Gegenstand dieses Verfahren sei, habe der Gesetzgeber ausdrücklich eine Haftung des Anmelders, sofern er nicht ohnedies Steuerschuldner sei, vorgesehen (§ 71a ZollR-DG; 916 d.B., GP XX).

Zur Steuerschuldner-eigenschaft

Die Bf. als Anmelderin sei zu Recht als Steuerschuldnerin gem. § 26 Abs. 1 UStG iVm. Art. 201 ZK oder Art. 204 ZK oder als Haftende gem. § 71a ZollR-DG anzusehen. Die Zollbehörde gehe im Hinblick auf das bereits erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, von einer Steuerschuldentstehung gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK iVm. § 26 Abs. 1 UStG und § 2 Abs. 1 ZollR-DG aus. Die Bf. sei in diesem Fall originär Steuerschuldnerin gem. Art. 204 Abs. 3 ZK, da sie gem. Art. 6 Abs. 3 UStG das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen gehabt hätte. Die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer bleibe daher unverändert.

Zur Abgabenerhöhung

Die Abgabenerhöhung sei, da die Steuerschuld gem. Art. 204 ZK entstanden sei, ab Entstehen der Steuerschuld (Tag der Annahme der Anmeldung) zu berechnen. Auf Grund obiger Ausführungen liege es im überwiegenden Verschulden des Zollamts, dass die Vorschreibung nicht unverzüglich nach Vorliegen der Antwort der britischen Behörden erfolgt sei, da das bislang vergebliche Abwarten der Antwort der portugiesischen Behörden nicht entscheidungswesentlich gewesen sei. Die Vorschreibung von vergleichbar gelagerten Fällen

auf Grund jener Antwort sei mit Bescheid vom 6. Juni 2008 erfolgt. Daher sei auch die Abgabenerhöhung lediglich bis zu diesem Zeitpunkt zu berechnen.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 11. Februar 2010. In deren Begründung wird über das Berufungsvorbringen hinausgehend Folgendes ausgeführt:

Abwicklung über die Sonder-UID der Bf.

Zwar entspreche es den Tatsachen, dass mit den Informationen des BMF vom 10. Juli 2006 (BMF-010219/0293-VI/9/2006) sowie vorn 23. Oktober 2006 (BMF-010219/0417-VI/9/2006) erstmals mit Wirkung ab 1. Oktober 2006 eine Regelung in die österreichischen Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz 3960) aufgenommen worden sei, wonach die Abwicklung über die Sonder-UID dann nicht (mehr) zulässig sei, wenn die UID-Nr. des Warenempfängers nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt worden sei, in dem sich der Gegenstand am Ende des Transports befinde. Allerdings sei in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Bf. sowohl auf der im Zuge der Beauftragung durch U. übermittelten Informationen als auch der vom Frachtführer abgegebenen Verpflichtungserklärung sowie der Empfangsbestätigung von E. davon ausgehen habe können, dass die Waren schlussendlich nach Portugal transportiert würden. In Übereinstimmung mit den Ausführungen in den UStRL bzw. den angeführten Informationen des BMF habe daher die Bf. in der Zollanmeldung nach ihrem Kenntnisstand auch die portugiesische UID-Nr. von E. sowie Portugal als Bestimmungsland angegeben bzw. die steuer- und zollrechtliche Abwicklung mittels der ihr erteilten Sonder-UID vorgenommen.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die in den UStRL (Rz 3951 ff) vom BMF vorgesehenen Voraussetzungen zur Verwendung der Sonder-UID nicht erfüllt seien, sei zu beachten, dass es sich hierbei um eine bloß auf Erlassebene vorgesehene Vereinfachungsregel ohne normative Kraft handle, deren einziger Zweck die Vermeidung einer zusätzlichen umsatzsteuerlichen Registrierung des ausländischen Warenempfängers in Österreich sei. Dies habe zur Folge, dass für Umsatzsteuerzwecke die Einfuhr selbst bei Nichtanwendbarkeit der erlassmäßigen Vereinfachungsregel zur Sonder-UID bei Erfüllung der sonstigen gesetzlich normierten, im gegenständlichen Fall erfüllten Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 3 UStG steuerbefreit sei. Ebenso sei zu beachten, dass der Umstand, dass die Bf. in der Zollanmeldung die portugiesische UID-Nr. von E. sowie Portugal als Bestimmungsland angegeben habe (obwohl die Waren nach Ansicht des Zollamts nach Großbritannien transportiert worden seien und daher die britische UID-Nr. anzugeben gewesen wäre) jedenfalls noch nicht dazu führe, dass die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG nicht anwendbar sei und daher gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entstehe.

Bei Art. 204 ZK handle es sich um eine Norm des Zoll- und nicht des Umsatzsteuerrechts.

Zwar bestimme § 26 UStG, dass für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, dies jedoch nur insoweit als im Umsatzsteuergesetz selbst nichts anderes bestimmt sei. Sondervorschriften des Umsatzsteuergesetzes, wie etwa die spezielle Befreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG würden somit zollrechtlichen Vorschriften vorgehen (Bürgler in Berger/Bürgler, Kommentar zum UStG, § 26 Tz 2 sowie Ruppe, UStG³, § 26 Tz 9). Da die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG nicht auf eine formal korrekte zollrechtliche Abwicklung verweise oder diese voraussetze, sei die Einfuhr bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen der speziellen Bestimmung des Art. 6 Abs. 3 UStG selbst dann von der Einfuhrumsatzsteuer zu befreien, wenn zollrechtliche (Form)Vorschriften nicht vollständig erfüllt seien. In diesem Sinne sei auch § 71a ZollR-DG zu verstehen. Demnach könne der Anmelder nach dieser Bestimmung nur dann Einfuhrumsatzsteuer schulden, wenn von der Befreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG Gebrauch gemacht worden sei, obwohl dem Grunde nach die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach den Bestimmungen des UStG (und nicht nach Zollrecht) nicht erfüllt seien. Bloße Formmängel bei Ausfüllen einer Zollanmeldung könnten nicht zu einer EUST-Schuld führen, wenn materiell-rechtlich nach den Bestimmungen des UStG keine Einfuhrumsatzsteuer anfalle, weil die Voraussetzungen für die EUST-Befreiung nach dem UStG erfüllt seien. Das Erfüllen der zollrechtlichen Voraussetzungen sei demnach keine Anwendungsvoraussetzung für die Befreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG.

Vorliegen der materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung

Die Bf. weise darauf hin, dass die Zollbehörde nicht eindeutig nachweisen habe können, dass die fraglichen Waren tatsächlich nach Großbritannien transportiert worden seien. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Antwort der britischen Finanzverwaltung auf ein Amtshilfeersuchen, wonach ein Herr O. die Waren in Großbritannien übernommen habe, beziehe sich wohl nicht auf die hier verfahrensgegenständlichen Lieferungen, sondern auf ein anderes, bereits anhängiges Verfahren. Ebenso habe die Behörde nicht ermitteln können, ob die Waren nicht doch nach Portugal transportiert worden seien bzw. ob E. in Portugal einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuert habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung werde vom Zollamt die Ansicht vertreten, dass die Voraussetzung des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG (Steuerbarkeit des Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat) nicht erfüllt sei. Dies mit der Begründung dass der innergemeinschaftliche Erwerb aufgrund der Verwendung der portugiesischen UID zwar in Portugal als bewirkt gelte, „in der Literatur jedoch zu Recht darauf hingewiesen werde, dass bei richtlinienkonformer Interpretation dieser Bestimmung die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat nicht umgangen werden könne (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, Art. 3 Rz 53f)“. Mit dieser Begründung verkenne die Behörde die Rechtslage.

Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass - sollten die Waren wie vom Zollamt vertreten tatsächlich nach Großbritannien transportiert worden sein - E. jedenfalls einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Großbritannien verwirklicht habe, da sich hier die Waren am Ende des Transports befänden (Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG). Insoweit sei dem Zollamt zuzustimmen, dass durch die Verwendung einer anderen UID-Nr. als der des Bestimmungslandes die Erwerbsbesteuerung nicht umgangen werden könne. Im Bestimmungsland habe E. stets einen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt. Konsequenz der Verwendung der portugiesischen UID-Nr. sei in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung und der herrschenden Lehre aber, dass E. zusätzlich einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Portugal tätige und zwar bis zu jenem Zeitpunkt, in dem sie nachweise, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in Großbritannien besteuert worden sei (Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG). Insoweit könne daher, wie vom Zollamt ausgeführt, im Ergebnis durch Verwendung der UID-Nr. eines anderen Mitgliedstaates (Portugal) als jenem, in welchem sich entsprechend der Ansicht des Zollamts die Waren am Ende des Transports befunden hätten (Großbritannien), die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland Großbritannien nicht umgangen werden, sondern führe zu einem zusätzlichen innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Land, dessen UID verwendet worden sei.

Es stelle sich jedoch die Frage, warum auf Basis dieser Rechtslage im gegenständlichen Fall das Tatbestandsmerkmal des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG nicht erfüllt sein solle. Gem. Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG sei Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung die grundsätzliche Steuerbarkeit des Erwerbs beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat. Ob dieser ig. Erwerb tatsächlich besteuert werde, sei nicht maßgebend (Ruppe, UStG³, Art. 7 Tz 18). Gehe man von dem vom Zollamt unterstellten Sachverhalt aus, sei die Steuerbarkeit des ig. Erwerbs sowohl in Großbritannien als auch in Portugal (bis zum Nachweis der Besteuerung in Großbritannien) gegeben.

In seiner Begründung führe das Zollamt weiters aus, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung auch deswegen nicht vorlägen, weil in Großbritannien statt einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines Verbringens ein Betrug begangen worden sei. Das Zollamt vermische hier offensichtlich die Steuerbarkeit des Erwerbs mit der Frage der tatsächlichen Besteuerung durch den Abnehmer. Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung beim Lieferanten sei jedenfalls nur die grundsätzliche Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Abnehmer, nicht jedoch die tatsächliche Besteuerung (Ruppe, UStG³, Art. 7, Tz 18, VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108 sowie die dazu ergangene Nachfolgeentscheidung des UFS vom 22. November 2007, ZRV/0320-Z3K/07). Der Lieferant sei in diesem Zusammenhang entgegen der Ansicht des Zollamtes insbesondere auch nicht verpflichtet, sich von der tatsächlichen Besteuerung des

innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Abnehmer zu überzeugen, um die Befreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung anzuwenden (Ruppe, UStG³, Art. 7, Tz 18; Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 355). Der Umstand, dass die dem Grunde nach steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerbe von E. - wie vom Zollamt dargestellt und der Bf. aber niemals bekannt gewesen sei - weder in Portugal noch in Großbritannien erklärt bzw. versteuert worden seien, ändere daher im Ergebnis nichts am Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Österreich.

Die vom Zollamt in der Berufungsvorentscheidung zitierte Literaturstelle

(Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, Art. 3 Rz 53f) widme sich ausschließlich der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein gemäß Art. 3 Abs. 8 Satz 2 UStG vom Abnehmer aufgrund der Verwendung der UID-Nr. eines anderen Mitgliedstaates verwirklichter innergemeinschaftlicher Erwerb in Folge der Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat weg falle. Die Frage, inwieweit auf Basis dieser Bestimmung für E. als Abnehmer der vorliegenden Lieferungen eine Erwerbsteuerpflicht in Portugal entstanden bzw. inwieweit E. dieser nachgekommen sei, sei jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

Vielmehr gehe es ausschließlich um die Frage, ob die von Österreich aus getätigte Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren sei bzw. das Tatbestandsmerkmal des Art. 7 Abs. 1 Z. 3 UStG erfüllt sei. Zu letzterem Erfordernis würden Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, (UStG, Art. 7 Tz 41) ebenso in Übereinstimmung mit der oben zitierten Rechtsprechung und Literatur die Ansicht vertreten, dass lediglich die Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs im anderen Mitgliedstaat für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung in Österreich erforderlich sei, während es auf eine Steuerpflicht (oder gar Entrichtung der Steuer) im anderen Mitgliedstaat nicht ankomme.

Entgegen der Ansicht des Zollamts sei auch die Entscheidung des UFS vom 10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04, für den gegenständlichen Fall sehr wohl relevant. In der angeführten Entscheidung komme der UFS mit Hinweis auf den Gesetzeswortlaut, die Gesetzesmaterialien sowie die herrschende Lehre zum Schluss, dass es im Fall der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlichen Lieferung für das Vorliegen der innergemeinschaftlichen Lieferung allein relevant sei, ob der Vorgang nach ausländischem Recht den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfülle. Entscheidend sei hierbei nach Ansicht des UFS nur, dass der Abnehmer den Gegenstand unter Angabe einer in einem anderen Mitgliedstaat erteilten, gültigen UID-Nr. erwerbe. Zwar sei in der zitierten Entscheidung die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung an der Ungültigkeit der verwendeten UID-Nr. des Empfängers und somit am Kriterium des Art. 7 Abs. 1 Z. 2 UStG gescheitert. Dies ändere jedoch nichts an der Aussagekraft der vom UFS vorgenommenen Beurteilung der Z. 3 (zumal im vorliegenden Fall das Kriterium der Z. 2 ohnehin unstrittig erfüllt sei).

Vorliegen der formellen Voraussetzungen

Sämtliche Formalpflichten nach der VO seien in den gegenständlichen Fällen erfüllt worden. In jenen beiden Fällen, bei denen kein Frachtbrief vorliege, sei die von E. ausgestellte Empfangsbestätigung jedenfalls als handelsüblicher Beleg im Sinne des § 2 Z. 2 der VO anzusehen und sei daher gem. § 3 Abs. 2 iVm. § 2 Z. 2 und 3 der VO jedenfalls als ausreichender innergemeinschaftlicher Beförderungsnachweis zu qualifizieren. Überdies ergebe sich auch noch aus der Verpflichtungserklärung eindeutig, dass die Waren bestimmungsgemäß von Österreich nach Portugal transportiert worden seien und nicht bloß wie vom Zollamt ausgeführt ins übrige Gemeinschaftsgebiet.

Vertrauensschutz gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG

Der Umstand, dass der UFS in der Entscheidung vom 10. April 2006, ZRV/0004-Z3K/04, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung bereits deshalb versagt habe, weil kein Bestätigungsverfahren durchgeführt worden sei und daher bereits aus diesem Grund dem Berufungswerber kein Vertrauensschutz zustehe, ändere nämlich nichts an der allgemeinen Aussage des UFS, dass ein Anmelder in den Fällen der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG grundsätzlich in Anspruch nehmen könne.

Vertrauensschutz gem. § 26 Abs. 5 lit. e UStG

Im vorliegenden Fall versuche die belangte Behörde die Bf., als die bloß mit der zollrechtlichen und umsatzsteuerlichen Abwicklung der Einfuhr in Österreich beauftragte Partei, für einen möglicherweise - wie sich nachträglich herausstellen könnte - von E. in Großbritannien oder Portugal durchgeführten Betrug verantwortlich zu machen, obwohl die Bf. zu keiner Zeit davon in Kenntnis gewesen sei bzw. auch nicht davon wissen habe können und auch stets branchenüblich und mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt habe. Die nachträgliche Vorschreibung der EUST und von Nebengebühren an einen völlig unbeteiligten und unwissenden Spediteur unter Vorwurf von bloßen zollrechtlichen Formalfehlern (Angabe von gültiger aber unrichtiger UID und Bestimmungsland) wäre unsachgemäß und unbillig.

In der am 16. November 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte die Bf. zum Beweis dafür, dass sie im Allgemeinen in zollrechtlichen Belangen sorgfältig handelt, ein ihr erteiltes AEO-Zertifikat, „Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter-Zollrechtliche Vereinfachungen (AEOC)“ sowie eine statistische Auswertung über die von ihr beantragten Überführungen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferungen („Verfahren 4200“) vor. Aus dieser Statistik geht u.a. hervor, dass die Bf. im Jahr 2006 über

17.000 derartige Einfuhren abwickelte. Zudem wurde in der Verhandlung ergänzend vorgebracht, dass im Zeitpunkt der Einfuhr der Waren die Bf. mit den damals ihr zur Verfügung stehenden Informationen korrekt gehandelt habe und auch nicht anders hätte handeln können. Dass es sich bei E. um eine „conduit company“ gehandelt habe, habe die Bf. zum damaligen Zeitpunkt nicht wissen können. E. sei eine eingetragene Firma gewesen, irgendwelche Verdachtsmomente seien daher damals nicht erkennbar gewesen. Der Umstand allein, dass der Transport per LKW auf dem Landweg nach London durchgeführt wurde und nicht im Flugverkehr, reiche nicht aus, dass die Bf. hätte Verdacht schöpfen müssen. Von Seiten der Zollverwaltung, die von Betrugereien in der Regel früher Kenntnis erlange als Spediteure, sei auch nicht in warnender Weise auf solche betrügerischen Vorgänge hingewiesen worden.

Hinsichtlich der Frage der Gewährung von Vertrauensschutz verweist die Bf. auf die aktuelle Auflage von Achatz/Ruppe, UStG⁴, Art. 6 Abs. 3, Tz 21/1, in der die Auffassung vertreten werde, dass die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 auch in diesen Fällen anwendbar sei.

Es sei auch nicht eine Frage des Zollrechts sondern eine Frage des Umsatzsteuerrechts, ob Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 anzuwenden sei. Als Vorfrage nach Umsatzsteuerrecht sei daher zu prüfen, ob die Steuerfreiheit zustehe. Komme man zum Ergebnis, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit lägen nicht vor und Vertrauensschutz sei nicht zu gewähren, erst dann sei beispielsweise der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung oder die Bestimmung des Steuerschuldners nach zollrechtlichen Vorschriften zu beurteilen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Beschwerdeführerin (Bf.), ein Speditionsunternehmen, beantragte mit den hier gegenständlichen 10 Anmeldungen im Zeitraum 12. Oktober 2006 bis 18. Dezember 2006 beim Zollamt die Überführung verschiedener Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Binnenmarktregelung-BMR), indem im Feld 37 der Anmeldungen der Verfahrenscode „4200“ eingetragen wurde.

In den Anmeldungen war als „Versender/Ausführer“ „J. Ltd, Hongkong“ (im Folgenden:J.), in je einem Fall „V., Litauen“ bzw. „B. USA“ erklärt. Als Empfänger wurde „E. LDA, Portugal“(im Folgenden:E.) mit der UID-Nr. PT0, als Versendungsland-/Ausfuhrland-Code in Feld 15 „CH“ und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „PT“ angegeben.

Die Waren wurden im Auftrag von E. am Flughafen Zürich von der dort ansässigen Schweizer Spedition U. SA (im Folgenden: U.) übernommen und in der Folge der Transport nach Österreich sowie der anschließende Weitertransport von Österreich in das übrige Gemeinschaftsgebiet für E. veranlasst. Die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlichen Lieferung beantragte die Bf. als indirekte Vertreterin des Empfängers E. unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID, wobei die Beauftragung nicht direkt über E. selbst erfolgte, sondern über den, den Transport besorgenden Spediteur U., mit dem einzelne Niederlassungen der Bf. bereits in mehrjähriger Geschäftsbeziehung standen.

U. teilte der Bf. im Zuge der Beauftragung mit, dass die Waren im Anschluss an die zoll- bzw. steuerrechtliche Abfertigung in Österreich von einem von U. beauftragten Frachtführer abgeholt werden, um im Anschluss nach Portugal zu E. transportiert zu werden. Zu den Sendungen wurden von U. CMR-Frachtbriefe sowie „Bordereaus“ (Warenbegleitpapiere) erstellt. In den CMR-Frachtbriefen ist als Frachtführer die P.-AG in Adr1., und als Absender E. angegeben. Als Empfänger ist in diesen Frachtdokumenten ein in Großbritannien ansässiges (Speditons-)Unternehmen und als Auslieferungsort „F./GB“ angegeben. Nach den bereits im Einfuhrzeitpunkt vorhandenen Bordereaus wären die betreffenden Gegenstände vom Frachtführer nicht an E., sondern an einen in Spanien ansässigen Empfänger mit der Bezeichnung „B.-SLU“ in „ES-Adr.“ auszuliefern gewesen.

Zu zwei Sendungen, die Anmeldungen CRN. 06AT1 vom 30. Oktober 2006 und Anmeldung CRN. 06AT2 vom 2. November 2006 betreffend, liegen zwar Bordereaus, aber keine CMR-Frachtbriefe vor, und zu einer Sendung (CRN. 06AT3 vom 25. Oktober 2006) liegt ein CMR-Frachtbrief und kein Bordereau vor.

Im Zuge der Beauftragung zur zoll- und steuerrechtlichen Abfertigung übermittelte U. der Bf. die Handelsrechnungen, die CMR-Frachtbriefe und Bordereaus sowie die portugiesische UID-Nr. von E., welche die Bf. in der Folge im Rahmen der UID-Abfrage in der Datenbank MIAS (Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem) gemäß Stufe 2 überprüfte.

Die Überführung der angemeldeten Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr erfolgte jeweils antragsgemäß und die Einfuhrumsatzsteuer wurde anlässlich der Einfuhr zunächst nicht erhoben.

Die Bf. ließ die mit den Transporten beauftragten LKW-Fahrer „Verpflichtungserklärungen“ unterfertigen, in denen diese erklärten, die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Zu den einzelnen Sendungen liegen auch jeweils an die U. gerichtete Telefaxnachrichten vor, in denen E. den Erhalt der Waren bestätigte. Von welchem Telekopiergerät diese „Empfangsbestätigungen“ abgesendet wurden, ist allerdings nicht feststellbar, da auf den Faxnachrichten anstelle der Faxnummer des Sendegeräts „000000000000“ bzw. „0A1A1A1A“ angegeben ist.

Der hier gegenständliche Fall ist Teil eines umfangreichen, insgesamt 17 Einfuhren umfassenden Vorgangs, bei dem der Verdacht besteht, dass es sich um einen „in Lieferketten“ organisierten Mehrwertsteuerbetrug oder Karussellbetrug handelt. Aufgrund der ungewöhnlichen Handels- und Transportwege ergingen Amtshilfeersuchen an die zuständigen Behörden in Portugal, Großbritannien, Luxemburg und Spanien.

Die portugiesischen Behörden teilten in diesem Zusammenhang mit, dass es sich bei E. um eine „conduit company“ handelt. Nach den Schussanträgen in den verb. Rs. C-439/04 und 440/04, in denen die Funktionsweise eines „in Ketten“ organisierten Mehrwertsteuerbetrugs oder Karussellbetrugs beschrieben wird (Rn. 27ff), handelt es sich dabei um eine Zwischengesellschaft, welche mehrwertsteuerbefreite Lieferungen an einen „Karussellbetreiber“ („carousel trader“) oder „verschwundener Händler“ („missing trader“) in einem anderen Mitgliedstaat erbringt. Gesellschafter des Unternehmens waren zwei Investment Holdings mit Sitz auf den Virgin Islands, Geschäftsführerin eine in Spanien wohnhafte britische Staatsangehörige. E. war seit April 2007 nicht mehr aktiv und erklärte am 16. Dezember 2009 die Auflösung.

E. verrechnete die Sendungen an ein in Spanien ansässiges Unternehmen sowie an ein Unternehmen in Luxemburg. Die um Auskunft ersuchte Behörde in Luxemburg bestätigte den Betrugsverdacht und teilte mit, dass 2006/2 und 2006/3 gemäß dem Mehrwertsteuer- Informationsaustauschsystem innergemeinschaftliche Lieferungen in Höhe von ca. 1,9 Mio. Euro und 1,7 Mio. Euro von E. an das in Luxemburg ansässige Unternehmen gemeldet wurden, die Erwebe aber nicht bestätigt werden können. Das luxemburgische Unternehmen wurde am 28. September 2006 aufgelöst und reichte für das zweite und dritte Trimester 2006 keine Voranmeldungen mehr ein. Die Mehrwertsteuerakte wurde zum 7. Dezember 2006 geschlossen.

Zum spanischen Unternehmen gaben die ersuchten Behörden bekannt, dass dieses keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärte.

Die ersuchte britische Behörde teilte mit, dass ein Speditionsangestellter die Lieferungen als Teil seiner persönlichen Geschäftsaktivitäten ohne Wissen der beteiligten britischen Speditionsunternehmen übernommen hat.

Über den tatsächlichen Verbleib der Waren konnte nichts in Erfahrung gebracht werden.

2.) Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben und Vorbringen der Bf. sowie aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Akten.

3.) In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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 § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

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 (z.B. für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 (BMR) sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 gilt als Lieferung gegen Entgelt:

Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

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

Art. 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige

Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

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

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

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1)

...

(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."

Die dazu ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl 401/1996, 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.

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

§ 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.

§ 7. In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG 1994) hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen:

1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,
2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,
3. den Tag des Verbringens und
4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG 1994."

Nach Art. 2 Nr. 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (6. MWSt-RL) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Eine Einfuhr eines Gegenstands liegt nach Art. 7 Abs. 1 Buchstabe a der 6. MWSt-RL vor, wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel 9 und 10 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt oder wenn ein Gegenstand im

Sinne des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft verbracht wird.

Liegt der Ort, von dem aus der Gegenstand versandt oder befördert wird, in einem Drittlandsgebiet, so gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur im Sinne des Art. 21 Abs. 4 bewirkt wird, sowie der Ort etwaiger nachfolgender Lieferungen gem. Art. 8 Abs. 2 der 6. MWSt-RL als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden (Art. 21 Abs. 4 der 6. MWSt-RL).

Werden Gegenstände, die von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert wurden, in einen anderen Mitgliedstaat als den eingeführt, in dem die Versendung oder Beförderung endet, so befreien die Mitgliedstaaten gem. Art. 28c Teil D der 6. MWSt-RL diese Einfuhr, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den Importeur im Sinne des Art. 21 Abs. 4 bewirkt wird und gemäß den Bestimmungen des Art. 28c Teil A steuerbefreit ist.

Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen dieser Befreiung fest, um eine korrekte und einfache Anwendung zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbrauch zu verhüten.

Art. 28c Teil A der 6. MWSt-RL lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

...

d) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b), für die die vorstehende Steuerbefreiung gelten würde, wenn sie für einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt worden wären.“

Nach Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b) Satz 1 der 6. MWSt-RL ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt. Dabei gilt als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht jeder körperliche Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für andere Zwecke seines Unternehmens als für die Zwecke einer der in dieser Gesetzesstelle näher beschriebenen Umsätze versandt oder befördert wird.

Gem. § 2 Abs. 1 ZollR-DG (idF BGBl I Nr. 124/2003) gelten das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Die Bf. beantragte als Anmelderin mit den hier strittigen Zollanmeldungen jeweils die Befreiung der in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Sie handelte unter Verwendung ihrer Sonder-UID als indirekte Vertreterin des von ihr in Feld 8 der Anmeldungen bezeichneten Empfängers mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat.

Die Steuerfreiheit der Einfuhr nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 stellt zunächst darauf ab, dass die Gegenstände der Einfuhr vom „Anmelder“ unmittelbar zur Ausführung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 7 UStG 1994 verwendet werden.

Anmelder ist nach Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Art. 28c Teil D der 6. MwSt-RL (Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d MwSt-SystRL) spricht hingegen vom „Importeur“ im Sinne des Art. 21 Abs. 4 der 6. MwSt-RL (Art. 201 MwSt-SystRL). Das ist die Person oder sind die Personen, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.

Bei indirekter Vertretung treffen diese Voraussetzungen (Steuerschuldnerschaft) auch auf den Vertretenen zu (Art. 201 Abs. 3 ZK). Bei richtlinienkonformer Interpretation kann daher sowohl der Anmelder selbst, aber auch der indirekt Vertretene (hier: E.) den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen (Mairinger in AW-Prax 1995, 65 ff). Nach Z 69 der ErlRV, 396 BlgNR XX. GP ist es unmaßgeblich, ob der Lieferer den Gegenstand selbst zur Abfertigung anmeldet oder sich eines indirekten Stellvertreters bedient.

In den zu den Anmeldungen vorgelegten Rechnungen des Versenders in Hongkong an E. ist als Lieferbedingung „FOB Zürich“ angegeben. Der Transport der Waren von der Schweiz nach Österreich und der anschließende Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet wurde von der am Flughafen Zürich ansässigen Schweizer Spedition U. für E. besorgt, sodass ein Versenden im Sinne des § 3 Abs. 8 UStG 1994 vorliegt. Mit der Übernahme am Flughafen Zürich durch den von E. beauftragten Spediteur gelangten die Waren in die Verfügung von E., sodass E. bereits in der Schweiz die Verfügungsmacht über die Waren mit Beginn der Versendung Sinne des § 3 Abs. 8 UStG 1994 übertragen erhielt.

Die Waren gelangten in der Folge im Zuge von Einfuhren gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 von einem Drittlandsgebiet ins Inland. E. ließ die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und ist daher als von der Bf. indirekt vertretene Person gemäß Art. 201 Abs. 3 zweiter Satz ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 neben der Bf. "Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer".

Die Gegenstände der Einfuhr müssen im Anschluss an die Einfuhr innergemeinschaftlich weitergeliefert werden. Im letzten Satz des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 wird allerdings klargestellt, dass die Befreiung nur anzuwenden ist, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Die Bf. bringt in diesem Zusammenhang vor, dass die im Eigentum von E. stehenden Waren im Anschluss an die Einfuhr in Österreich nicht an einen anderen Unternehmer geliefert, sondern in Form einer innergemeinschaftlichen Verbringung zur eigenen Verfügung in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert worden seien.

Die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 findet bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch für den Fall Anwendung, dass die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar innergemeinschaftlich verbraucht werden, da gem. Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994

auch das einer Lieferung (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes iSd Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 als innergemeinschaftliche Lieferung gilt.

Nach der zuletzt angeführten Bestimmung handelt es sich dabei um ein Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt demnach vor, wenn der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung (§ 3 Abs. 8 UStG 1994) übertragen bekommen hat, die Ware zur Einfuhr anmeldet und unmittelbar anschließend die Ware zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Einfuhr verbringt (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 6 Anm. 20; Mairinger in AW-Prax 1995, 68).

Die materiellen Voraussetzungen für ein innergemeinschaftliches Verbringen gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 liegen aber im Beschwerdefall aus nachstehend angeführten Gründen nicht vor:

Ein innergemeinschaftliches Verbringen muss durch einen Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens erfolgen. Die Unternehmereigenschaft wird durch das Verbringen vorausgesetzt. Werden die Gegenstände nicht im Rahmen des Unternehmens in den anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet, ist der Tatbestand des Verbringens als fiktive Lieferung nicht erfüllt.

Der Gegenstand muss sich bis zum Ende der Warenbewegung im anderen Mitgliedstaat in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinden. Dabei ist es unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert, oder die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt.

Die genannten Voraussetzungen sind beispielsweise dann erfüllt, wenn der Gegenstand, der von einem im Inland gelegenen Unternehmensteil aus dem Drittlandsgebiet eingeführt wurde, zur eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird und anschließend von dem dort gelegenen Unternehmensteil auf Dauer verwendet oder verbraucht wird. Das ist z.B. der Fall, wenn die Gegenstände in dem anderen Mitgliedstaat in das Anlagevermögen übernommen werden oder in das Umlaufvermögen, um anschließend weitergeliefert zu werden bzw. als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe bei der Fertigung oder im Verwaltungs- oder Vertriebsbereich eingesetzt zu werden (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 3 Abs. 1 UStG, Anm. 8, 10 und 11).

Auch Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b der 6. MWSt-RL (Art. 17 Abs. 1 MwSt-SystRL) normiert, dass ein körperlicher Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für Zwecke seines Unternehmens versandt oder befördert wird, als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht gilt.

„Für Zwecke des Unternehmens“ bedeutet, dass der verbrachte Gegenstand vom Beginn bis zum Ende der Versendung oder Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordnet sein muss. Wesentlich für die Verwirklichung des Tatbestands der Verbringung ist, dass der Gegenstand zu jedem Zeitpunkt des Transportes in der Verfügungsmacht des Unternehmens ist (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 430 f).

Die um Amtshilfe ersuchten britischen Steuerbehörden teilten mit, dass ein britischer Speditionsangestellter die Lieferungen als Teil seiner persönlichen Geschäftsaktivitäten in Großbritannien übernommen hat. Mit der Übernahme durch den britischen Speditionsangestellten als Teil seiner eigenen Geschäftstätigkeit waren die Gegenstände jedenfalls nicht mehr dem in den Zollanmeldungen als Abnehmer angeführten Unternehmen E. zuzuordnen, sodass von einem Verbringen „zur eigenen Verfügung“ iSd Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 durch E. nicht gesprochen werden kann. Vor dem Hintergrund, dass E. von den portugiesischen Behörden als „conduit company“ bezeichnet wurde, also als Zwischengesellschaft in einem „in Lieferketten“ organisierten Mehrwertsteuerbetrug, kommt auch den als Telefaxnachrichten vorliegenden Empfangsbestätigungen von E. kein Beweiswert zu, zumal die Faxnummer des Sendegeräts unkenntlich gemacht wurde und sowohl der Weitertransport der Waren von Großbritannien nach Portugal als auch deren tatsächlicher Verbleib bislang nicht nachgewiesen wurde.

Dazu kommt, dass U. zu einzelnen Transportvorgängen so genannte „Bordereaus“ erstellte. Nach diesen bereits im Einfuhrzeitpunkt vorhandenen Warenbegleitpapieren wären die betreffenden Gegenstände vom Frachtführer nicht an E., sondern an einen in Spanien ansässigen Empfänger mit der Bezeichnung „B.-SLU“ in „ES-Adr.“ auszuliefern gewesen. Den Auskünften der portugiesischen Behörden zufolge wurden die Sendungen von E. an „B.-SLU“ ohne Ausweis der Umsatzsteuer und mit dem Hinweis auf das Vorliegen von Dreiecksgeschäften auch weiterverrechnet. „B.-SLU“ erklärte allerdings keine innergemeinschaftlichen Erwerbe.

Dies steht im Widerspruch sowohl zu den Angaben in den Zollanmeldungen, in denen E. als Empfänger bezeichnet, eine Adresse in Portugal sowie eine von Portugal erteilte UID-Nr. angegeben und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „PT“ erklärt wurde, als auch zu den

Angaben in den CMR-Frachtbriefen, in denen britische (Speditions-) Unternehmen als Empfänger aufscheinen.

Aufgrund der widersprüchlichen Angaben in den Zollanmeldungen einerseits und in den CMR-Frachtbriefen bzw. in den vorgelegten Bordereaus andererseits sind die Waren dem in den Zollanmeldungen angeführten portugiesischen Abnehmer (E.) nicht zuzuordnen. Selbst wenn man von einer (gem. Art. 6 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 erforderlichen)

Verfügungsberechtigung von E. im Einfuhrzeitpunkt ausgeht, liegt aber bei dieser Sach- und Beweislage ein Verbringen zur eigenen Verfügung gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 bzw. ein Versenden oder Befördern für Zwecke des in den Anmeldungen angegebenen Empfängers E. im Sinne des Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b der 6. MWSt-RL nicht vor.

Die Beschwerdeausführungen zum Vorliegen der materiellen Voraussetzungen von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen gem. Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 gehen insofern ins Leere, als die Bf. selbst davon ausgeht, dass nicht steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gem. Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 getätigt wurden, sondern die Gegenstände zur eigenen Verfügung von E. innergemeinschaftlich verbraucht wurden.

Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Verbringung im Rahmen von Dreiecks- oder Reihengeschäften wird von der Bf. nicht behauptet. Nach den bisherigen Ermittlungen endete in den gegenständlichen Fällen die Warenbewegung in Großbritannien. Ungeklärt blieb dabei neben dem tatsächlichen Verbleib der Waren die Frage, wem tatsächlich die Verfügungsmacht über die Waren verschafft wurde. Im Sachverhalt finden sich keine Hinweise darauf, dass E. als Zwischenhändler im Rahmen von Dreiecks- oder Reihengeschäften Umsatzgeschäfte mit einem in Großbritannien ansässigen Vertragspartner abgeschlossen hätte. Für eine solche Lieferung liegt auch kein Buch- oder Belegnachweis im Sinne der Verordnung BGBl 401/1996 vor.

Aus all den dargelegten Erwägungen sind somit die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

Dazu kommt, dass die gleichzeitig als Lieferer und Abnehmer auftretende E. als „conduit company“ im Rahmen eines „in Lieferketten“ organisierten Mehrwertsteuerbetrugs oder Karussellbetrugs handelte, also an Warenumsätzen beteiligt war, welche darauf angelegt waren, Mehrwertsteuer zu hinterziehen, bzw. E. als „conduit company“ Handlungen vornahm, die darauf abzielten, die wahren Erwerber zu verschleiern, um diesen oder Dritten zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen. In diesen Fällen kann nach dem Urteil des EuGH vom 7. Dezember 2010, Rs. [C-285/09](#), der Ausgangsmitgliedstaat einer

innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerbefreiung versagen, wenn der Lieferer bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. In diesem Urteil führt der EuGH aus, dass die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen können und derartige Handlungen umso schwerer wiegen, wenn sie im Rahmen der Übergangsregelung für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Umsätze begangen werden, die auf Beweisen beruht, die von den Steuerpflichtigen zu erbringen sind (Rn. 48). Bestehen ernsthafte Gründe zu der Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht (Rn. 52).

Werden Waren für ein bestimmtes, in Zollanmeldungen angegebenes Unternehmen eingeführt und stellt sich heraus, dass dieser Empfänger im Anschluss an die jeweiligen Einfuhren eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung/Verbringung nicht tätigte, so ist auch die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nach dem Wortlaut des letzten Satzes dieser Bestimmung nicht anzuwenden.

Die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist an das kumulative Vorliegen sämtlicher Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft. Fehlt auch nur eines der in dieser Gesetzesbestimmung angeführten Tatbestandsmerkmale, so ist die Steuerfreiheit zu versagen.

Zudem, dass im Beschwerdefall eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder Verbringung nicht vorliegt, ist auch das in Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 normierte Tatbestandsmerkmal der „Unmittelbarkeit“ nicht erfüllt.

Die „Unmittelbarkeit“ des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt voraus, dass es sich aus umsatzsteuerlicher Sicht um eine einzige Lieferung handelt, somit Personenidentität zwischen dem die Einfuhrumsatzsteuer schuldenden Unternehmer und dem Unternehmer, der die Waren im Anschluss an die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr innergemeinschaftlich liefert oder verbringt, besteht (siehe Hillek/Roscher in Rau/Dürnwächter, dUStG, § 5 Anm. 291 ff zur mit der österreichischen vergleichbaren deutschen Rechtslage). Wurde wie im Beschwerdefall eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder

Verbringung nicht getätigt, stellt sich naturgemäß die Frage, ob es sich um eine einheitliche Lieferung im Sinn einer Personenidentität zwischen dem die Einfuhrumsatzsteuer schuldenden Unternehmer und dem innergemeinschaftlich liefernden oder verbringenden Unternehmer handelte, nicht mehr.

Im Übrigen setzt auch die Regelung des Art. 28c Teil D der 6. MWSt-RL (Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d MwSt-SystRL) in diesem Zusammenhang voraus, dass die eingeführten Gegenstände im Rahmen eines einheitlichen Transportvorgangs aus dem Drittland in einen Mitgliedstaat gelangen. Im Zeitpunkt der Einfuhr in die Gemeinschaft muss daher der Ort, an welchem der Transport der Gegenstände endet, bereits bekannt sein. Ändert sich der endgültige Bestimmungsort erst nach der Einfuhr, so beginnt die Versendung oder Beförderung des Gegenstandes im Einfuhrstaat. Die Gegenstände werden in diesem Fall nicht von einem Drittland aus versendet oder befördert, weshalb die Befreiung gem. Art. 28c Teil D der 6. MWSt-RL nicht anwendbar ist (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 539).

Die Gegenstände müssen im Rahmen einer einheitlichen Warenbewegung vom Drittland ausgehend befördert oder versendet, eingeführt und unmittelbar im Anschluss an die Einfuhr an einen bei der Einfuhr feststehenden Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet weitergeliefert werden (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 6 Anm. 17/2).

Auch bei einer Interpretation der „Unmittelbarkeit“ des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 im zuletzt dargestellten Sinn, wäre diese Tatbestandsvoraussetzung im Beschwerdefall nicht erfüllt, da nicht von einheitlichen Transportvorgängen oder Warenbewegungen gesprochen werden kann, wenn in den Zollanmeldungen in Feld 8 E. als Empfänger bezeichnet, eine Adresse in Portugal sowie eine von Portugal erteilte UID-Nr. angegeben und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „PT“ erklärt wurde, in den CMR-Frachtbriefen hingegen britische (Speditions-) Unternehmen als Empfänger aufscheinen, in Warenbegleitpapieren die Auslieferung an einen Empfänger in Spanien vermerkt ist und die Waren tatsächlich in Großbritannien von einem Speditionsangestellten als Teil seiner eigenen Geschäftstätigkeiten übernommen wurden und sowohl der Weitertransport zum erklärten Abnehmer in Portugal als auch der tatsächliche Verbleib der Gegenstände offen bleibt.

Nachdem die Gegenstände im Anschluss an die Einfuhren weder innergemeinschaftlich verbracht wurden noch das Tatbestandsmerkmal der „Unmittelbarkeit“ erfüllt ist, kann die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 im Beschwerdefall nicht zur Anwendung kommen.

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Anmelder könne sich auf die Bestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, sodass bei Vorliegen der Voraussetzungen der genannten Vertrauensschutzregelung die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 zu gewähren sei, selbst wenn die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung/Verbringung nicht vorliegen.

Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 lautet:

„Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist 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. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abhofällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.“

Die Bf. kann sich aus folgenden Gründen nicht mit Erfolg auf Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen:

Voraussetzung für die Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 ist, dass eine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch genommen wird und dieser innergemeinschaftlichen Lieferung unrichtige Angaben des Abnehmers zugrunde liegen.

Die Bf. geht jedoch selbst nicht von innergemeinschaftlichen Lieferungen aus, sondern von innergemeinschaftlichen Verbringungsfällen nach Art. 7 Abs. 2 UStG 1994. Soweit es sich aber um Verbringungsfälle handelt, ist ein Vertrauensschutz für den liefernden Unternehmer nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 schon wegen der Personenidentität zwischen Lieferanten und Abnehmer von vornherein ausgeschlossen (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 6 Anm. 24/2). Unter diesem Gesichtspunkt ist auch Bf. als Vertreterin des verbringenden Unternehmers nicht schützenswert.

Bei der Bf. selbst handelt es sich nicht um einen liefernden/verbringenden Unternehmer. Eine „Ausdehnung“ der Vorschrift des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 auch auf die Person der Bf. kommt nicht in Frage, da die Bestimmung nach deren Wortlaut auf die Person des liefernden Unternehmers und nach ihrem sachlichen Geltungsbereich auf innergemeinschaftliche Lieferungen beschränkt ist und daher aus diesem Grund auf die Einfuhrumsatzsteuer nicht angewendet werden kann.

Abgesehen von diesen Erwägungen, waren die Angaben in den im Abfertigungszeitpunkt vorliegenden Versendungsbelegen (CMR-Frachtbriefe und Bordereaus) geeignet, auch bei der Bf. Zweifel hervorzurufen, dass die Waren tatsächlich für den in den Anmeldungen genannten portugiesischen Empfänger bestimmt waren. So sind in den Frachtdokumenten als Empfänger

britische Speditionsunternehmen und ein in Großbritannien liegender Auslieferungsort angegeben und in den Bordereaus ist ausdrücklich vermerkt, dass die Waren an ein spanisches Unternehmen zu liefern sind. Neben dem ungewöhnlichen Transportweg (die angeblich für Portugal bestimmten Gegenstände wurden beispielsweise von Hongkong im Flugverkehr nach Zürich und in weiterer Folge auf dem Landweg nach London transportiert) decken zudem die vorgelegten Frachtpapiere auch nicht den gesamten Transportweg bis zum Bestimmungsort in Portugal ab. In Anbetracht dieser dem Anmelder im Einfuhrzeitpunkt bekannten Umstände ist mit einer Abfrage nach Stufe 2 des Bestätigungsverfahrens nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht Genüge getan. Ob die Bf. Inhaberin eines AEO-Zertifikats ist und im Allgemeinen in zollrechtlichen Belangen sorgfältig handelt, ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidend, da es letztlich auf die Umstände des Einzelfalles ankommt (Ruppe, UStG³, Art. 7 BMR Tz 26).

Die Bf. kann sich aber auch deshalb nicht auf die Anwendbarkeit des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 erfolgreich berufen, da die Frage, ob Vertrauensschutz bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuerschuld zu beachten ist, nach den sinngemäß anzuwendenden zollrechtlichen Vorschriften zu beurteilen ist.

Dabei ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

Die Einfuhrumsatzsteuer ist insofern eine besondere Art der Umsatzsteuer, als sie im UStG 1994 nur unvollständig, z.B. in Bezug auf den die Steuerpflicht auslösenden Tatbestand der Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs.1 Z. 3), der Bemessungsgrundlage (§ 5), der Steuerbefreiungen (§ 6 Abs. 4 UStG 1994), der Steuersätze (§ 10), jedoch im Übrigen durch die nach § 26 UStG 1994 sinngemäß geltenden Zollvorschriften geregelt ist, womit die Einfuhrumsatzsteuer in wesentlichen Bereichen, nämlich der Entstehung der Steuerschuld, der Bestimmung des Steuerschuldners, des Erlöschens und des Erlasses bzw. der Erstattung der Steuer aus dem sachlichen Regelungsbereich des UStG 1994 ausgenommen und durch das gemeinschaftsrechtliche (unionsrechtliche) Zollrecht bestimmt wird.

§ 19 Abs. 5 UStG 1994 verweist im Zusammenhang mit der Bestimmung des Steuerschuldners und der Entstehung der Steuerschuld auf § 26 Abs. 1 UStG 1994, sodass die Anwendung des UStG 1994 diesbezüglich ausdrücklich ausgeschlossen ist. Aber auch eine für die Einfuhrumsatzsteuer anwendbare Vertrauensschutzregelung ist im UStG 1994 nicht enthalten.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

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.

Die Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich daher bereits aus § 2 Abs. 1 ZollR-DG.

Diese Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften ist allerdings durch § 26 Abs. 1 UStG 1994 dahingehend eingeschränkt, dass die Zollvorschriften nur sinngemäß anwendbar sind. Das bedeutet, dass die Anwendbarkeit nur insoweit in Betracht kommt, als dies Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer entspricht und im UStG 1994 nichts anderes bestimmt ist.

In seinem Urteil vom 21. Februar 2008, Rs. C-271/06, "Netto Supermarkt GmbH & Co OHG" hat der EuGH in Rn 28 allerdings auch ausgeführt, dass sich die Rechtsprechung zum Zollrecht, wonach der Wirtschaftsteilnehmer, der das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erlass der Eingangs- oder der Ausfuhrabgaben nicht zu beweisen vermag, und die daraus folgenden Konsequenzen ungeachtet seines guten Glaubens zu tragen hat, wegen der Unterschiede in Aufbau, Zielsetzung und Zweck zwischen dem mit der Sechsten Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystem und dem Gemeinschaftssystem zur Erhebung von Zöllen nicht auf die spezifische Lage übertragen werden kann, in der sich ein dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterliegender Steuerpflichtiger befindet.

In den Schlussanträgen vom 25. Oktober 2007 in der erwähnten Rechtssache C-271/06 vertritt der Generalanwalt in Rn 52 die Auffassung, dass es dem Gleichheitssatz zuwiderlaufen könnte, gutgläubig handelnde Steuerpflichtige zur Steuer auf Ausfuhrlieferungen heranzuziehen, während ihnen im gleichen Fall, in dem Dritte einen Betrug begangen haben, für innergemeinschaftliche Lieferungen eine Befreiung gewährt würde.

Es stellt sich daher die Frage, ob diese Auffassung sowie die zuletzt angeführte, die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen betreffende Rechtsprechung des EuGH auch bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer anlässlich von Einfuhrlieferungen aus Drittländern zu berücksichtigen ist.

Art. 10 Abs. 3 der 6. MWSt-RL bestimmt:

„Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 7 Absatz 3, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen.

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so treten der

Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen.

In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner dieser gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten die für Zölle geltenden Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch an.“

Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass der europäische Gesetzgeber einen im Kern übereinstimmenden Zoll- und Einfuhrumsatzsteuertatbestand bezweckt. Zudem geht aus der Rechtsprechung des EuGH zur Anwendbarkeit der 6. MWSt-RL auf die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln und Falschgeld hervor, dass der Zolltatbestand und der Mehrwertsteuertatbestand sowie die Zollschuld und der Mehrwertsteueranspruch hinsichtlich solcher Fälle im Kern die gleichen sind. Beide Regelungen sind insofern hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale vergleichbar, als die Tatbestände durch die Einfuhr in die Gemeinschaft und die sich anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen (EuGH vom 29. April 2010, Rs. [C-230/08](#), Rn 91 unter Bezugnahme auf die Urteile vom 28. Februar 1984, Einberger, 294/82, sowie vom 6. Dezember 1990, Witzemann, C-343/89).

Die Parallelität wird dadurch bestätigt, dass nach Art. 10 Abs. 3 der 6. MWSt-RL die zollrechtlichen Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch selbst auf solche eingeführte Gegenstände, die keinen gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, anzuwenden sind.

Vor dem Hintergrund dieser engen Verknüpfung des Einfuhrumsatzsteuerrechts mit dem Zollrecht, die durch die 6. MWSt-RL zwingend und ohne Ausnahme angeordnet wird, widerspräche es der Intention des europäischen Gesetzgebers sowie der Rechtsprechung des EuGH, die Entstehung und Erhebung der Zollschuld einerseits und der Einfuhrumsatzsteuerschuld andererseits gleich, im Hinblick auf die Gewährung von Vertrauensschutz jedoch unterschiedlich zu beurteilen.

Aus den angeführten Gründen ist daher die Frage, ob eine Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer aus Vertrauensschutzgründen zu unterbleiben hat, anhand der zollrechtlichen Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 ZK und der in diesem Zusammenhang (zum Zollrecht) ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beurteilen (aA Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG, Art. 6 Rz 24/2 und Achatz/Ruppe, UStG⁴, Art. 6 Abs. 3, Tz 21/1). Dieses Ergebnis widerspricht aufgrund der Parallelität der Zoll- und der Einfuhrumsatzsteuerschuld auch nicht dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer, denn durch die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften soll insbesondere sichergestellt werden, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in

einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen einfach und zweckmäßig erhoben werden (vgl. BFH 25.10.2006, VII R 64/05; 3.5.1990, VII R 71/88); dieser Zweck wird nur erreicht, wenn es regelmäßig, das heißt auch im Hinblick auf die Gewährung von Vertrauensschutz, zur Anwendung der Zollvorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer kommt.

Die Anwendung zollrechtlicher Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer auch im Bereich des Vertrauensschutzes ist aus folgenden Gründen sachlich gerechtfertigt.

Art. 2 der 6. MWSt-RL nennt als Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer:

- Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (Nr. 1)
- die Einfuhr von Gegenständen (Nr. 2)

Die genannten Umsätze beruhen auf verschiedenen wirtschaftlichen und rechtlichen Tatbeständen.

Die Einfuhrumsatzsteuer soll sicherstellen, dass auch ein Verbrauch, der durch Importe gedeckt wird mit Umsatzsteuer belastet wird. Gegenüber der allgemeinen Umsatzsteuer weist die Einfuhrumsatzsteuer eine Reihe von Besonderheiten auf: Die Einfuhrumsatzsteuer erfasst einen Akt der Warenbewegung ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Hintergrund. Ein Leistungsaustausch muss damit nicht verbunden oder vorangegangen sein.

Einfuhrumsatzsteuerschuldner ist jeder, der eine Einfuhr tätigt. Sowohl Unternehmer als auch Nichtunternehmer sind betroffen (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 439). Der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt somit jegliche Einfuhr von Gegenständen, wenn der Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt (§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994). Ob der Einfuhr ein bestimmtes Geschäft zu Grunde gelegen ist, ist für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ohne Bedeutung.

Aufgrund der dargestellten Unterschiede ist es daher als sachlich gerechtfertigt anzusehen, dass für innergemeinschaftliche Lieferungen die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 eingreifen kann, während im Fall von Einfuhrlieferungen aus Drittländern die Regelung des Art. 220 Abs. 2 ZK sowie die Rechtsprechung des EuGH zum Zollrecht zur Anwendung kommt.

Die Tatsache, dass ein Anmelder in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt hat, die die Erhebung von Zöllen verhinderte, die er ohne diese Unregelmäßigkeit nicht hätte entrichten müssen, ist auf seine Eigenschaft als Zollschuldner ohne Einfluss, die ausschließlich auf den Rechtswirkungen beruht, die an die Förmlichkeit der Anmeldung geknüpft sind (EuGH vom 14.11.2002, Rs. C-251/00, „Ilumitrónica“, Rn 33). Es verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Anmelder der Ware

mit der Begleichung der Zollschuld zu belasten, auch wenn dieser gutgläubig gehandelt hat (EuGH vom 17.7.1997, Rs. C-97/95, „Pascoal & Filhos Ld.“, Rn 20).

Bei der Nacherhebung nach Art. 220 und 221 ZK ist eine Berufung auf Vertrauensschutz oder den Grundsatz von Treu und Glauben nicht möglich, da diese Fragen vom Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) abschließend geregelt werden. Ob und unter welchen Voraussetzungen die Nacherhebung von Einfuhrabgaben aus Gründen des Vertrauensschutzes ausscheidet, regelt im Zollrecht die Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 ZK abschließend (Witte, Zollkodex⁵, Vor Art. 220 Rz 31 und die dort angeführte Judikatur; VwGH 17. Mai 2001, [2000/16/0590](#)). Vertrauensschutzgesichtspunkte können daher im Falle der Nacherhebung nur insoweit berücksichtigt werden, als die dafür im Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind, d. h. wenn der Tatbestand des Art. 220 Abs. 2 ZK erfüllt ist.

Die nachträgliche buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags hat nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK zu unterbleiben, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Um von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung abzusehen, müssen die angeführten Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH wird für das Vorliegen eines Irrtums im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK ein Handeln der Zollbehörden und die Ursächlichkeit dieses Handelns für ihren Irrtum verlangt (vgl. Witte, Zollkodex⁵, Art. 220 Rz 14 mit Hinweisen zur Rsp).

Im Beschwerdefall fehlt es bereits an einem solchen aktiven Irrtum der Zollbehörden, weil bei der vorliegenden Sachlage nicht ersichtlich ist, wodurch die Behörde selbst die Grundlage, auf der das Vertrauen des Abgabepflichtigen beruht, geschaffen haben soll. Grundsätzlich ist ein Irrtum nur dann zu berücksichtigen, wenn er von der konkret zuständigen Zollbehörde selbst begangen wurde. Das Handeln der Zollbehörde hatte in den gegenständlichen Einfuhrfällen keinen Einfluss auf das Unterbleiben der Erhebung der gesetzlich geschuldeten Einfuhrumsatzsteuerbeträge anlässlich der Annahme der jeweiligen Zollanmeldungen.

Ein Absehen von der nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK kommt daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht. Damit scheidet auch die Gewährung von Vertrauensschutz im Rahmen der Anwendung zollrechtlicher Vorschriften aus.

Zudem ist auch zu beachten, dass ein Anmelder nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG, der eine allgemeine Billigkeitsklausel darstellt, den Erlass oder die Erstattung

der Einfuhrumsatzsteuer beantragen kann, wenn sich das Entstehen der Steuerschuld aus Umständen ergibt, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Anmelders zurückzuführen sind und sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist.

Die Bf. kann sich zur Vermeidung der Steuerpflicht auch nicht auf § 26 Abs. 5 lit. e UStG 1994 stützen. In diesem Fall wird der Anmelder bei der indirekten Vertretung nicht Steuerschuldner, wenn er über einen schriftlichen Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 verfügt und obendrein weder wusste noch vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben in der Zollanmeldung unrichtig sind. Dieser Schutz des Anmelders greift allerdings nur dann ein, wenn für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 die Finanzämter zuständig sind. Dies setzt nach der zuletzt angeführten Bestimmung u.a. voraus, dass es sich um keine nachträgliche Berichtigung handelt und der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ein Unternehmer ist, der im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist und die Gegenstände für sein Unternehmen einführt.

Die Bf. handelte bei den hier strittigen Einfuhrvorgängen unter Verwendung ihrer Sonder-UID als indirekte Vertreterin des von ihr in Feld 8 der Anmeldungen bezeichneten Empfängers mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Die Waren wurden nicht für die Bf. und nicht für ein im Inland zur Umsatzsteuer erfasstes Unternehmen eingeführt, sodass die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 nicht vorliegen und damit auch die Bestimmung des § 26 Abs. 5 lit. e UStG 1994 nicht angewendet werden kann. Ein Schutz des Vertrauens vor Betrug kann folglich mit dieser Bestimmung im Beschwerdefall nicht erreicht werden.

Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, wer Zollschuldner ist (§§ 19 Abs. 5, 26 Abs. 1 UStG 1994, § 2 Abs. 1 ZollR-DG). Die Bf. meldete Waren zum Zollverfahren „Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr“ (Art. 4 Nr. 16 Buchstabe a ZK, Anhang 38 Titel II ZK-DVO) an. Die Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerschuld entstand nach Art. 201 Abs. 2 ZK im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung. Im Zusammenhang mit der Steuerschuldentstehung bei Einfuhren mit anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferungen bezeichnen Hillek/Roscher in Rau/Dürnwächter, dUStG, § 5 Anm. 332 ff, die Überführung in den freien Verkehr zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung durch die Zollstelle gem. Art. 201 Abs. 1 ZK als Regelfall einer möglichen Zollschuldentstehung und damit auch einer Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld. Die Bf. wurde als Anmelderin gem. Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG Zollschuldnerin und Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer. Hinzu kommt als zweiter Zollschuldner und damit auch

Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gesamtschuldnerisch (Art. 213 ZK) der in den Zollanmeldungen im Feld 8 angegebene, indirekt vertretene Warenempfänger.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gem. Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet.

Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten. Den Anforderungen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist Genüge zu tun (Witte, Zollkodex⁵, Art. 213 Rz 4).

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner zum Beispiel infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (VwGH 26.6.2003, [2002/16/0301](#)).

Nach der sich nunmehr darstellenden Sach- und Beweislage, war daher im Beschwerdefall die Heranziehung der Bf. im Hinblick darauf, dass es sich bei dem in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldner E. nach Auskunft der portugiesischen Behörden um eine „conduit company“ handelte, welche seit April 2007 nicht mehr aktiv war und am 16. Dezember 2009 die Auflösung erklärte, geboten.

Die Berufungsbehörde erster Instanz nahm eine Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK an.

Die Einfuhrzollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK setzt Pflichtverletzungen voraus, wobei sich die Pflichten für einfuhrabgabenpflichtige Waren aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme von Zollverfahren, in die die Waren überführt worden sind, ergeben müssen. Eine Einfuhrzollschuld entsteht nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK, wenn Voraussetzungen für die Überführung von Waren in Zollverfahren oder für die Gewährung von Abgabenbegünstigungen aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken bei Überführung in das Verfahren nicht erfüllt sind (Witte, Zollkodex⁵, Art. 204 Rz 3 und 26).

Die Bf. meldete Waren zu einem der in Art. 4 Nr. 16 ZK abschließend und verbindlich aufgelisteten Zollverfahren, nämlich zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (Art. 4 Nr. 16 ZK Buchstabe a ZK) an und beantragte die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994.

Stellt sich im Nachhinein heraus, dass die Steuerfreiheit zu Unrecht gewährt wurde und der gesetzlich geschuldete Einfuhrumsatzsteuerbetrag nicht oder zu niedrig buchmäßig erfasst wurde, so ist der zunächst unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuerbetrag nachträglich buchmäßig zu erfassen (Art. 220 Abs. 1 ZK). Nicht ersichtlich ist, worin eine Pflichtverletzung

für einfuhrabgabepflichtige Waren aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des in Art. 4 Nr. 16 ZK Buchstabe a ZK genannten Zollverfahrens liegt oder welche Voraussetzungen für die Überführung von Waren in das beantragte Zollverfahren oder für die (hier ohnehin nicht vorliegende) Gewährung von Abgabenbegünstigungen aufgrund der Verwendung der Waren zu besonderen Zwecken bei Überführung in das Verfahren nicht erfüllt wurden. Es bleibt daher bei der Entstehung der Eingangsabgabenschuld nach Art. 201 ZK mit der Annahme der Zollanmeldung.

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO 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 (§ 289 Abs. 2 BAO).

Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat. Sache ist damit die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses mit seinen wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung (VwGH 24.9.2002, [2000/16/0114](#)).

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist es zwar ganz allgemein untersagt, in Abänderung des Spruches der Berufungsvorentscheidung erstmals ein anderes sachverhaltsmäßiges Verhalten einer Person anzunehmen und es einem anderen Tatbestand zu unterstellen (vgl. VwGH 15.9.1983, [83/16/0072](#)); ein solcher Fall liegt hier allerdings nicht vor, da der Unabhängige Finanzsenat keinen anderen Sachverhalt bzw. kein anderes sachverhaltsmäßiges Verhalten der Bf. seiner Entscheidung zugrunde legt und lediglich zu einer abweichenden rechtlichen Subsumtion des auch dem erstinstanzlichen Berufungsverfahren zugrundeliegenden Sachverhaltes (nunmehr unter dem Tatbestand des Art. 201 ZK) gelangt. Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wurde daher, wie im Spruch angeführt, abgeändert.

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

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

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG werden Säumniszinsen je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn sie Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats.

Da bei der Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK der Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld für die Berechnung der Abgabenerhöhung maßgeblich ist und nicht der Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, waren die Abgabebeträge entsprechend den beiliegenden Berechnungsblättern zu ändern.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 10 Abgabeberechnungen

Linz, am 5. Dezember 2011