

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***V***, ***V-Adr***, über die Beschwerde vom 22. April 2013 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich) vom 20. März 2013, Zahl ***2***, betreffend Erstattung der nacherhobenen Einfuhrumsatzsteuer in den in der Beilage angeführten Einfuhrfällen nach Art. 239 Abs 1 Zollkodex iVm § 83 ZollR-DG, zur Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem als "*Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK*" bezeichneten Bescheid vom 23. März 2011, Zahl ***3***, teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Beschwerdeführerin die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 788.903.72 mit, weil die Voraussetzungen für eine Befreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in insgesamt 78 näher bezeichneten Einfuhrfällen nicht vorliegen würden.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde im Instanzenzug rechtskräftig abgewiesen. Die gleichzeitig festgesetzte Abgabenerhöhung wurde mit Bescheid (Berufungsentscheidung) des damaligen unabhängigen Finanzsenates vom 30. November 2012, GZ. ZRV/0095-Z2L/11, aufgehoben

Mit Eingabe vom 20. März 2012 beantragte die Beschwerdeführerin die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 des Zollkodex in Verbindung mit § 83 ZollR-DG und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Antragstellerin nur mit der Verzollung, nicht aber auch mit dem Transport der Waren beauftragt gewesen sei. Für die Durchführung der Zollabfertigungen sei auch eine entsprechende Vollmacht erteilt und im Abgabenverfahren vorgelegt worden. Die Beschwerdeführerin habe eine qualifizierte Bestätigung eingeholt, die die Richtig-

keit und den aufrechten Bestand der UID-Nummer ergeben habe. Die Waren seien aus Österreich wieder ausgeführt worden und laut den im Abgabenverfahren ebenfalls vorgelegten CMR-Frachtbriefen bzw. der Empfangsbestätigungen jeweils am Bestimmungsort angekommen. Der Beschwerdeführerin seien im Zusammenhang mit den Verzollungen auch Rechnungen übermittelt worden, welche den Zollanmeldungen zugrunde gelegt worden seien. Die Beschwerdeführerin habe daher alle Pflichten eingehalten, die ihr für die Durchführung der Zollanmeldung gesetzlich obliegen seien.

Einen Hinweis darauf, dass es sich beim Empfänger um ein Scheinunternehmen gehandelt habe und "betrügerisch" sei, sei der Beschwerdeführerin nicht bekannt gewesen. Dagegen spreche auch, dass die durchgeführten Level-2-Abfragen den aufrechten Bestand der UID-Nummer und die Übereinstimmung mit dem Empfänger ergeben hätten.

All dies zeige, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht in betrügerischer Absicht und auch nicht offensichtlich grob fahrlässig gehandelt hätten. Selbst wenn ein Umsatzsteuerkarussell vorgelegen haben sollte, sei die Beschwerdeführerin und auch keiner ihrer Mitarbeiter daran beteiligt gewesen.

In der Vorschreibung von Abgaben in Höhe von insgesamt weit über einer Million Euro nach über vier Jahren wegen eines angeblichen Umsatzsteuerkarussells, an dem die Beschwerdeführerin und ihre Mitarbeiter nicht beteiligt gewesen seien und ihnen auch nicht auffallen habe können, liege jedenfalls eine unbillige Härte, die eine Erstattung begründe. Dies insbesondere auch im Hinblick auf die Glaubensregelung nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, wonach eine Lieferung als steuerfrei zu behandeln sei, obwohl die Voraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 UStG nicht vorliegen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen habe können.

Darüber hinaus berufe sich das Zollamt unrichtigerweise auf § 71a ZollR-DG. Im vorliegenden Fall sei jedoch keine Eingangsabgabenschuld nach Art. 204 ZK entstanden.

Das Zollamt könne sich auch nicht auf die EuGH-Urteile C-439/04 und C-440/04 berufen, weil es im vorliegenden Fall nicht um die Frage des Vorsteuerabzugs, sondern um die nachträgliche Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gehe.

Ein besonderer Fall liege im Übrigen auch deshalb vor, weil von den Abgabenbehörden und vom Bundesministerium für Finanzen die Auskunft erteilt worden sei, dass ein Zollspediteur, der auf die Sonder-UID eine Versendung zur innergemeinschaftlichen Weiterbeförderung anmelde und die vorstehend angeführten Unterlagen sowie die Abfrage der UID-Nummer-Überprüfung auf Level-2 durchgeführt habe, nicht zur Haftung für die Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden könne. Ausschließlich im Hinblick auf diese Auskunft, die durch die Interes-

sensvertretungen weiterverbreitet worden sei, seien die Zollspediteure bereit gewesen entsprechende Verzollungen überhaupt durchzuführen, weil sie im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft davon ausgegangen sind, dass eben bei entsprechend sorgfältigem eigenen Verhalten kein Haftungsrisiko für die hohen Beträge an Einfuhrumsatzsteuer bestünde. Es sei anerkannt, dass die Schaffung eines Vertrauenstatbestandes durch die Abgabenbehörden jedenfalls einen besonderen Grund im Sinn des Art. 239 ZK (§ 83 ZollR-DG) darstelle.

Festzuhalten sei auch, dass für die Erstattung wegen Billigkeit nach § 83 ZollR-DG ein solch besonderer Grund nach Art. 239 ZK gar nicht erforderlich sei und angesichts des Umstandes, dass die Waren nachweislich nicht in Österreich in den freien Verkehr gebracht worden sind, die sachliche Rechtfertigung für eine Vorschreibung der österreichischen Einfuhrumsatzsteuer fehle, sodass die beantragte Erstattung daher jedenfalls zu gewähren sei.

Das Zollamt Feldkirch Wolfurt wies den Erstattungsantrag mit Bescheid vom 20. März 2013, Zahl ***2***, ab.

In der Begründung führte das Zollamt aus, dass anders als die Antragstellerin offenbar vermeine, Voraussetzung für einen Erlass nach Lage der Sache gemäß Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG das Fehlen offensichtlicher Fahrlässigkeit sei. Der Umstand, dass fast drei Jahre Waren auf eine ungültige UID angemeldet worden seien, stelle eine grobe Fahrlässigkeit dar, die einen Erlass nach Lage der Sache ausschließe. Existenzgefährdung, bei dessen Vorliegen betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit keinen Ausschließungsgrund darstellen würde, sei nicht geltend gemacht worden.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 22. April 2013 der Rechtsbehelf der Berufung eingebracht.

Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen wurde vorgebracht, dass in den Jahren 2006 bis 2010 keine Verpflichtung bestanden habe, die UID regelmäßig zu überprüfen. Der Vorwurf der groben Fahrlässigkeit könne sich daher nur auf das Jahr 2010 beziehen, in dem lediglich drei Zollanmeldungen abgegeben worden seien.

Außerdem gehe aus den Jahresabschlüssen 2005 bis 2010 hervor, dass die Beschwerdeführerin in diesen Jahren gerade einmal zwei Angestellte beschäftigt habe, ihr Anlagevermögen zu keinem Zeitpunkt € 8.000,00 überschritten habe und zuletzt rund € 3.165,00 betragen habe. Im Jahr 2010 habe der Bilanzgewinn insgesamt € 73.963,00 betragen, darin sei aber ein Gewinnvortrag aller Vorjahre von rund € 58.000,00 enthalten, sodass der Jahresgewinn insgesamt rund € 15.000,00 betragen habe. Angesichts dieser Bilanzzahlen sei wohl auch für das Zollamt evident, dass die Bezahlung der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer, die nicht als Vorsteuer abgesetzt werden könne, eine ernsthafte Gefährdung der Existenz der Gesellschaft bedeute. Allein aus diesem Grund sei die beantragte Erstattung zu gewähren.

Das Zollamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2013, Zahl ***2***, als unbegründet ab.

Der Nachweis der UID-Nummer sei seit jeher zu führen gewesen. Die Beschwerdeführerin könne sich mit ihrem ergänzenden Vorbringen somit nicht vom Vorwurf der groben Fahrlässigkeit entlasten. Eine Existenzgefährdung liege laut Aussage des Geschäftsführers vom 21. Mai 2013 nicht vor.

Dagegen richtet sich die Beschwerde (nunmehr Vorlageantrag) vom 6. Juni 2013, mit den im Wesentlichen gleichlautenden bisherigen Vorbringen. Die beantragte mündliche Verhandlung wurde am 28. September 2016 durchgeführt.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 23. November 2016, GZ. RV/5200103/2013, mit dem der Erstattungsantrag abgewiesen wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 21. November 2017, Ra 2017/16/0038, aufgehoben, weil das Erkenntnis keine ausreichenden Feststellungen für das Vorliegen offensichtlicher Fahrlässigkeit enthalte und es infolge der Unteilbarkeit des Spruches nicht entscheidend sei, dass die in Rede stehende Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr.) nicht während des gesamten, sondern nur während eines Teiles des Zeitraumes gültig war, in dem die Waren in den freien Verkehr übergeführt worden sind.

Mit Eingabe vom 15. Jänner 2019 legte die Beschwerdeführerin im fortgesetzten Verfahren einen Teil der betreffenden Zollanmeldungen samt Rechnungen, Lieferscheinen und OZL-Abmeldungen sowie 5 exemplarische CMR-Frachtbriefe vor und führte nach Vorbemerkungen zum Sachverhalt, insbesondere auch zur Aufbewahrung der vom Bundesfinanzgericht angeforderten Belegnachweise, und den rechtlichen Rahmenbedingungen aus, dass sich daraus ergebe, dass die Abgabenvorschreibung (samt Bestätigung durch das BFG und VwGH) klar und evident gegen die EuGH-Rechtsprechung und das EU-Recht verstoße, was bereits einen besonderen Grund für eine Erstattung nach Art. 239 ZK bzw. § 83 ZollR-DG darstelle, die Beschwerdeführerin auf die Rechtsansicht des BMF, der USt-RL und der ZK 4200 bezüglich des Schutzes vor nachträglicher Änderung der Rechtsansicht vertraut habe und keine offensichtliche Fahrlässigkeit vorliege.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum 5. Mai 2006 bis 5. März 2010 als indirekte Vertreterin (Anmelderin) mit den in der Beilage angeführten 78 Zollanmeldungen die Überführung verschiedener Parfumeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Wirkung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 durch Angabe des Codes 4200 im Feld 37 (Verfahren) der Zollanmeldungen. Als Empfängerin gab sie im Feld 8 die ***1*** in Slowenien an. Die angeführte slowenische UID-Nr. wurde am 6. April 2007 für

ungültig erklärt. Als Versendungs-/Ausfuhrland erklärte sie im Feld 15 „CH“ und als Bestimmungsland im Feld 17 „SI“.

Die slowenische Behörde teilte im Rahmen des Informationsaustauschverfahrens mit, dass eine Steuerprüfung ergeben habe, dass die Gesellschaft 2005 und 2006 keine Geschäftstätigkeit entfaltet habe und in der Folge die UID-Nr. am 6. April 2007 gelöscht worden sei. Die Gesellschaft verfüge bereits seit dem 26. März 2008 über keine Bankverbindung mehr und sei schließlich am 10. Jänner 2011 aus dem Firmenbuch gelöscht worden. Die UID-Nr. sei missbräuchlich verwendet worden. Nachweise, dass die in den Zollanmeldungen angeführten Waren nach Slowenien gelangt seien, würden nicht existieren. ***1*** habe keine Waren im Ausland bestellt, keine Rechnungen aus dem Ausland erhalten und keine Dokumente unterfertigt, die Bestellungen aus dem Ausland belegen würden.

Ein Bestätigungsverfahren nach § 28 Abs. 2 UStG 1994 wurde von der Beschwerdeführerin nicht durchgeführt.

Hinsichtlich der Einfuhren aus dem Zeitraum vor Löschung der UID-Nr. (Anmeldungen in der Beilage zu diesem Erkenntnis unter den lfd. Nr. 1 bis 31 angeführt) kann von der Beschwerdeführerin kein ordnungsgemäßer Belegnachweise über die Beförderung der Waren vorgelegt werden.

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

Es kann sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen (vgl. VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes, nämlich das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer in Art. 3 Abs. 1 UStG 1994 näher beschriebenen vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992 (Zollkodex – ZK) entsteht die Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 leg. cit. genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer

einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die Ware übergeführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung der Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich die Verfehlung nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt haben.

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

Der Zollkodex gilt gemäß § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) in der im Beschwerdefall noch anwendbaren Fassung der ersten ZollR-DG-Novelle, BGBl. Nr. 516/1996, und gemäß § 26 Abs. 1 UStG in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996, sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Gemäß § 71a ZollR-DG in der im Beschwerdefall noch anwendbaren Fassung der dritten ZollR-DG-Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 204 Abs. 21 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Zollschuldner in Betracht kommt.

Art. 239 Abs. 1 ZK lautet:

"Artikel 239

(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle
- werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt;
- ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden."

§ 83 ZollR-DG in der hier noch maßgeblichen Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 (AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161), und des (den materiellen Gehalt des § 83 ZollR-DG unberührt lassenden) Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34), lautet:

"§ 83. Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben."

Die Einfuhrumsatzsteuer, deren Erstattung nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG beantragt wird, ist für die von der Beschwerdeführerin indirekt vertretene slowenische Gesellschaft ***1*** bzw. für die unter deren Namen handelnde Personen nach Art. 204 Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG entstanden. Die Beschwerdeführerin wurde gemäß § 71a ZollR-DG als Gesamtschuldnerin herangezogen.

Abgesehen davon, dass das Erstattungsverfahren nicht dazu dient, die die Abgabenvorschreibung zu bekämpfen, vermag die Behauptung, dass die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer evident unionsrechtswidrig sei, nicht zu überzeugen. Keinem der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Urteile des EuGH, insbesondere auch nicht den EuGH-Urteilen vom 20. Juni 2018, Rs. C-108/17 "Enteco Baltic"; vom 25. Oktober 2018, Rs. C-528/17 "Milan Božičević Ježovnik" und auch nicht dem Urteil vom 14. Februar 2019, Rs. C-531/17, "Vetsch Int. Transporte GmbH", ist zu entnehmen, dass der Gerichtshof die Versagung der Befreiung von der Umsatzsteuer für innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. einem gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringen als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer als rechtswidrig festgestellt hat, wenn der Importeur bzw. Verbringer von der Einbeziehung in eine Steuerhinterziehung wusste oder wissen hätte müssen bzw. die erforderliche Sorgfalt außer Acht gelassen hat, die eine Einbeziehung in eine Steuerhinterziehung verhindern hätte können. Ein tauglicher Erstattungsgrund wird mit dem diesbezüglichen Vorbringen nicht aufgezeigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon wiederholt ausgesprochen, dass die Inanspruchnahme eines Anmelders nach § 71a ZollR-DG keine de facto unbedingte Haftung darstellt. Der eingewandte Vertrauensschutz oder die Gutgläubigkeit ist in Verbringungsfällen, in denen Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen kann, daher im Erlass- oder Erstattungsverfahren nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG zu prüfen (VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037, mwN).

Im Beschwerdefall ist somit die Rechtsprechung des EuGH, wonach von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt, die Richtschnur bei der Anwendung des § 83 ZollR-DG, ob die Abgabenbelastung sich als unbillig nach Lage der Sache erweist und ob offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt (VwGH, aaO, mwN).

Es ist zutreffend, dass dem Anmelder nicht die Durchführung komplexer und umfassender Überprüfungen seiner Vertragspartner auferlegt und faktisch die der Behörde obliegende Kontrolle übertragen werden kann. Zu prüfen ist allerdings, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der in ihre Sphäre gelangten Informationen bzw. ihr zur Verfügung gestandenen Unterlagen Maßnahmen unterlassen hat, die zur Vermeidung der im Beschwerdefall begangenen Steuerhinterziehung geführt hätte bzw. ob ihr offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist, weil sie die erforderliche und ihr zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat.

Eine der Maßnahmen, die von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, ist es, sich Gewissheit über die Gültigkeit der UID-Nr. des Erwerbers zu verschaffen, indem das Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch genommen wird (vgl. hierzu bereits VwGH 29.3.2007, 2006/16/0178, mwH).

Wie bereits im Nacherhebungsverfahren (BFG vom 16. Juli 2015, RV/5200072/2011) aufgrund der Protokolldaten bei der für die Abfrage zuständigen Stelle festgestellt wurde, hat die Beschwerdeführerin entgegen ihrer Behauptung das Bestätigungsverfahren in keinem der hier zu beurteilenden Einfuhrfälle in Anspruch genommen. Wie ebenfalls im Nacherhebungsverfahren festgestellt worden ist, wurde das Ergebnis einer Bestätigungsanfrage vom UID-Büro in jedem Fall schriftlich mitgeteilt. Die Beschwerdeführerin kann ihre Behauptung, entsprechende Anfragen durchgeführt zu haben, nicht belegen.

Selbst wenn es zuträfe, dass die UID-Nr. vor der ersten Abfertigung geprüft worden ist, würde dies im Hinblick auf die über einen Zeitraum von fast drei Jahren vorgenommenen Verzollungen unter Erklärung einer widerrufenen bzw. gelöschten UID-Nr. an der Verletzung ihrer Sorgfaltspflichten nichts ändern.

In Fällen, in denen der Vertreter nicht selbst mit dem Importeur/Erwerber in einem dauernden Vertragsverhältnis steht und auch den Transport nicht selbst durchführt, würde ein sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer die Gültigkeit der UID Nr. laufend bzw. zumindest in kurzen Abständen prüfen, weil dies die einzige Möglichkeit darstellt, über Widerrufe bzw. sonstige Änderungen zeitnah Kenntnis zu erlangen. Das mag bei einem dauernden Vertragsverhältnis, bei dem es zwangsläufig zu laufenden Kontakten (etwa durch Bestellungen, Abrechnungen, durch Klärung von auftretenden Problemen und Reklamationen mit direkter Kommunikation, etc.) kommt bzw. bei international bekannten Unternehmen im Einzelfall anders zu beurteilen sein.

Die Erforderlichkeit eines Bestätigungsverfahrens zeigt sich gerade im Beschwerdefall, wo über einen Zeitraum von fast 3 Jahren nicht bemerkt wurde, dass die verwendete UID-Nr. bereits gelöscht war. Auf die langjährige Geschäftsverbindung mit der ***8*** als Absender der Waren bzw. die Bezahlung der Warenrechnungen kommt es hingegen nicht an, da nicht die Nichtbezahlung der Rechnungen der erworbenen Waren, sondern die Vermeidung der Einfuhrumsatzsteuer erkennbares Ziel der missbräuchlichen Praktiken der für die angeführte Erwerberin handelnden Personen war.

Für die unter den lfd. Nr. 32 bis 78 der Beilage angeführten Zollanmeldungen aus dem Zeitraum nach dem 6. April 2007 hätte ein Bestätigungsverfahren ergeben, dass die UID-Nr. nicht mehr gültig ist. Die Beschwerdeführerin hätte dies zum Anlass nehmen müssen, den Grund und die näheren Umstände bei der von ihr vertretenen Erwerberin zu hinterfragen. Sie hätte dabei festgestellt, dass die von ihr vertretene ***1*** keine Waren im Ausland bestellt hat und keine wirtschaftliche Tätigkeit (mehr) ausübt. Zur Vermeidung der Einbeziehung in eine Steuerhinterziehung wäre bei diesem Ergebnis von einem sorgfältig handelnden Wirtschaftsteilnehmer die Anmeldung zum Verfahren 42 unterblieben.

Die Beschwerdeführerin hat daher der gebotenen und ihr auch zumutbaren Sorgfalt nicht Genüge getan. Sie kann sich deshalb nunmehr nicht erfolgreich auf Vertrauensschutz bzw. auf ihr sorgfältiges Vorgehen berufen.

Die Beschwerdeführerin hat auch in den unter den lfd. Nrn. 1 bis 31 der Beilage angeführten Einfuhrfällen ihre Sorgfaltspflichten verletzt. In diesen Fällen hätte zwar die Durchführung des nach § 28 Abs.2 UStG 1994 vorgesehenen Bestätigungsverfahrens die Gültigkeit der UID-Nr. ergeben, die Beschwerdeführerin kann in diesen Fällen jedoch den erforderlichen ordnungsgemäße Belegnachweis über die Warenbeförderung nicht erbringen.

Aus den Bestimmungen des Art 7 Abs 3 UStG 1994 sowie aus der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl Nr. 401/1996, ergibt sich, dass der Unternehmer nachweisen muss, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Bei Verwendung der Sonder-UID trifft diese Nachweispflicht den Anmelder und somit die Beschwerdeführerin.

Für die Aufbewahrung der Belegnachweise gilt nach § 132 BAO eine Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren. Im Jahr der Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer (im Jahr 2011) war diese Frist noch nicht abgelaufen. Auch wenn vom Zollamt zunächst der Fokus nicht auf das Vorhandensein der Belegnachweise gerichtet war, hätte die Beschwerdeführerin im Wissen um das laufende Verfahren und eben zum Nachweis ihres sorgfältigen Vorgehens im Erstattungsverfahren eine entsprechende Beweisvorsorgepflicht getroffen.

Abgesehen davon, hätte der Belegnachweis nach der im Beschwerdezeitraum geltenden Bestimmung des § 18 UStG 1994 in Österreich aufbewahrt werden müssen. Die Beschwerdeführerin kann sich daher schon deshalb nicht mit Erfolg auf die in der Schweiz geltenden Aufbewahrungsfristen berufen. Die Beschwerdeführerin kann sich auch nicht auf die Aufbewahrungsfrist des Art. 16 ZK berufen, weil es sich im Beschwerdefall um den Nachweis des tatsächlichen innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinne des UStG 1994 handelt und dieser Nachweis nach § 7 UStG 1994 iVm der Verordnung BGBl. Nr. 401/1996 zu erbringen ist.

Die Beschwerdeführerin trifft die Pflicht einen zweifelfreien Nachweis über die Versendung der Waren zu erbringen. Tut sie das nicht, ist darin bereits eine Sorgfaltswidrigkeit zu erblicken. Dem Bundesfinanzgericht ist es wegen fehlender Vorlage der Belegnachweise unmöglich zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin aufgrund der Angaben im Frachtbrief und der ihr sonst zur Verfügung stehenden Informationen darauf vertrauen durfte, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Verbringens erfüllt sind bzw. nur aufgrund falscher, von ihr aber nicht zu erkennender Angaben des Erwerbers nicht erfüllt sind. Der mangelnde Belegnachweis verhindert den sicheren Nachweis, dass die materiellen Anforderungen erfüllt sind. Die Glaubhaftmachung durch Vorlage einiger exemplarischer Frachtbriefe (betreffend Einfuhren zu späteren Zeitpunkten) genügt vor dem Hintergrund, dass die angegebene Empfängerin nach Mitteilung der slowenischen Behörde keine Waren im Ausland bestellt hat, den Anforderungen nicht. Selbst in den OZL-Abmeldungen wurde der Name und die Anschrift des Frächters nicht festgehalten.

Der Hinweis auf eine geänderte Rechtsansicht des Zollamtes geht schon deshalb ins Leere, weil der Nachweis der Beförderung/Versendung auch vor 2010 zu erbringen (und auch aufzubewahren) war. Aufgrund der gegebenen Umstände, die in den Zollanmeldungen angeführte Erwerberin hat die Waren nicht bestellt und auch keine Rechnungen aus dem Ausland erhalten, kann das tatsächliche Verbringen auch nicht auf andere Weise nachgewiesen werden.

In einzelnen der unter den lfd. Nrn 1 – 31 der Beilage angeführten Fällen liegen zwar Belegnachweise (in kopierte Form) vor. Diese entsprechen jedoch nicht den Anforderungen, die das tatsächliche Verbringen bzw. eine tatsächliche Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat zu belegen vermögen.

In dem unter der laufenden Nummer 4 angeführten Einfuhrfall (CRN 06AT910300INORNVU0) fehlt dem Frachtbrief die Unterschrift des Frachtführers und kann daher nicht als tauglicher Nachweis anerkannt werden. Dies insbesondere deshalb, weil Einführer und Abnehmer idente Personen sind und nur eine dritte Person größtmögliche Gewähr für die Richtigkeit des im Frachtbrief angeführten Verbringungsverganges liefern kann. In diesem Einfuhrfall kommt noch dazu, dass nach dem Frachtdokument die Waren nicht wie in der Zollanmeldung erklärt nach Slowenien, sondern nach Italien geliefert werden sollten. Im Hinblick auf die Feststellungen der slowenischen Behörden, dass die angegebene slowenische Gesellschaft keine Waren

bestellt hat, bestehen begründete Zweifel am Inhalt des Frachtbriefes, insbesondere an der Angabe des Empfängers. Daran vermag auch der Stempelabdruck „RICEVUTO“ für „Erhalten“ auf dem Frachtbrief nichts zu ändern.

Den Einfuhrfällen, welche unter den laufenden Nummern 11 (06AT910300IN17GDU6), 12 (06AT910300IN17M6E6) und 15 (06AT910300IN1BH6U4) angeführt sind, liegen auch CMR-Frachtbrief-Kopien bei. Diesen ist aber aufgrund der fehlenden Angaben zum Frachtführer (Name und Anschrift) und der unleserlichen bzw. fehlenden Unterschrift ebenso nicht zu entnehmen, wer im konkreten Fall die Waren transportiert hat. Die beiden Frachtbriefe müssen daher gleichfalls als untaugliche Belegnachweise qualifiziert werden.

Im Falle des Verbringens der Waren nach Italien, was im Übrigen im Widerspruch zu den Angaben in den Zollanmeldungen steht, die allesamt als Bestimmungsland Slowenien ausweisen, wäre die italienische UID-Nr. des Erwerbers anzuführen gewesen. Das Bundesministerium für Finanzen hat die Inhaber einer Sonder-UID bereits im Juli 2006 (GZ. BMF-010219/0293-VI/9/2006) mit Wirkung 1. Oktober 2006 darüber informiert, dass die Verwaltungsvereinfachung mit Sonder-UID nicht zur Anwendung gelangen kann, wenn die UID-Nummer des umsatzsteuerrechtlichen Erwerbes im anderen Mitgliedstaat nicht von jenem Mitgliedstaat ausgestellt wurde, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet (§ 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994), es sei denn, in der Zollanmeldung wird auch der Name und die Anschrift zur eindeutigen Identifikation des Warenempfängers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID-Nummer dieses Warenempfängers angeführt (vgl. FJ 2006, 478; Knörzer, Sonder-UID des Spediteurs taxlex 2006, 588).

Bei den unter den laufenden Nrn. 12 (06AT910300IN17M6E6 vom 9. November 2006) und 21 (06AT910900IN11NX72 vom 6. Oktober 2006), angeführten Einfuhrfällen hätte daher bei Beachtung der Bestimmungen jedenfalls die italienische UID-Nr. der Erwerberin angeführt werden müssen.

Die Beschwerdeführerin vermag daher das tatsächliche Verbringen der unter den lfd. Nrn 1 bis 31 angeführten Zollanmeldungen ebenso wenig nachzuweisen. Der Verbleib der Waren ist als unbekannt anzusehen.

Die Beschwerdeführerin handelte somit auch diesbezüglich sorgfaltswidrig. Sie hätte auch in diesen Fällen die Umstände der Lieferungen hinterfragen und auf die Bekanntgabe der italienischen UID-Nummer der Erwerberin bestehen müssen. Auch in diesen Fällen hätte sie festgestellt, dass der Name der von ihr als Empfängerin angeführten Gesellschaft missbräuchlich verwendet wird.

Im Falle von lediglich transporttechnischen Zwischenlagerungen hätte sie einen entsprechenden Belegnachweis für den tatsächlichen Weitertransport an die als Empfängerin ausgewiesene Person in Slowenien verlangen müssen. Dies auch vor dem Hintergrund, dass der Person des Abnehmers und seiner Identität für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zukommt, da innergemeinschaftliche Lieferung (Verbringung) und innergemeinschaftlicher Erwerb „ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang“ sind und die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraussetzt, dass die Person des Abnehmers bzw. Erwerbers bekannt ist.

Die Voraussetzungen für eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer aus Vertrauensschutzgründen liegen daher auch in den unter den lfd. Nrn. 1 bis 31 angeführten Einfuhrfällen nicht vor.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass es die Beschwerdeführerin bei entsprechendem sorgfältigen Vorgehen es in allen Fällen selbst in der Hand gehabt hat eine nachträgliche Belastung mit der Einfuhrumsatzsteuer zu vermeiden. Sie hat nicht alles getan, was von ihr vernünftigerweise verlangt werden kann, um sicherzustellen, dass der Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen konnte. Soweit sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf ein Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass gerade die ins Treffen geführten Punkte "Prüfung der UID-Nr. und "Einholung eines entsprechenden Versendungsbeleges" nicht erfüllt worden sind.

Es liegt bei der Beschwerdeführerin auch keine Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung vor, die im § 83 ZollR-DG als weiterer Fall für einen Erlass/Erstattung vorgesehen ist, vor

Die Beschwerdeführerin, eine 100%-Tochter der schweizerischen ***4***, erbringt ausschließlich Leistungen für die AG. Sie ist als in Form einer Gesellschaft geführte Zweigniederlassung der AG zu betrachten. Dies zeigt sich nicht zuletzt durch die enge personelle Verschränkung der Gesellschaften beim Geschäftsführer und bei den Mitarbeitern. So wurden die Zollanmeldungen zumindest teilweise von Angestellten der AG erstellt und der Geschäftsführer hat nach eigenen Angaben für seine (zusätzliche) Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin keine eigene Entlohnung erhalten. Darüber hinaus verwendete die Beschwerdeführerin die Zahlungsaufschubbewilligung der AG.

Eine ernsthafte Existenzgefährdung durch die Abgabenbelastung wurde im gegenständlichen Beschwerdefall unter Berücksichtigung der Angaben des Geschäftsführers ***7*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung und der vorliegenden Unterlagen nicht nachgewiesen. Die Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt 788.903,72 bzw. von insgesamt ca. zwei Millionen Euro, wenn man die Nachforderungen aus Parallelverfahren hinzuzählt, mag bei einem ausgewiesenen Eigenkapital von rund € 153.000,00 (Jahresabschluss 2014) und einem durchschnittlichen Jahresgewinn von rund € 15.000,00 in den letzten fünf Jahren zwar als Überschuldung im Sinne der Insolvenzrechts zu beurteilen sein. Im Rahmen

einer Gesamtbetrachtung ist aufgrund der gesellschaftlichen Verflechtung neben der Einbeziehung der Vermögenslage der ***4*** auch zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin in den Konzern ***5*** eingebunden und konzernintern versichert bzw. rückversichert ist. Die Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde aus diesem Titel zwischenzeitlich auch von der ***6*** entrichtet.

Die in der mündlichen Verhandlung für die Existenzgefährdung ins Treffen geführte Rückzahlungsforderung der Konzernmutter, die die Beschwerdeführerin nicht erfüllen könne, was zur Entscheidung führen könnte, die Gesellschaft zu liquidieren bzw. Insolvenz anzumelden, vermag eine Existenzgefährdung, welche unmittelbar "durch die Abgabenbelastung" verursacht würde, nicht aufzuzeigen. Eine allfällige Liquidation oder Insolvenz der Gesellschaft, die im Übrigen keine eigenen Mitarbeiter mehr hat und deren Sitz sich in Untermiete in einem Container am Amtsplatz des Zollamtes befindet, ist unter diesen Umständen nur als interne wirtschaftliche Entscheidung zu betrachten. Daran vermag auch das weitere Vorbringen nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin im Hinblick auf ihre Möglichkeit, in der Union als Zollanmelderin aufzutreten, ein wichtiges Alleinstellungsmerkmal für die in der Schweiz ansässige ***4*** darstellt und ihre Auflösung auch Auswirkungen auf die Bestandskraft der AG haben könnte. Hinsichtlich des Hinweises des Beschwerdevertreters in der mündlichen Verhandlung auf zukünftig höhere Versicherungsprämien aufgrund des Versicherungsfalles gilt das Gleiche.

Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2019 zum Beweis des gesamten Vorbringens angebotene Einvernahme des Geschäftsführers ***7*** konnte unterblieben, weil dieser bereits in der mündlichen Verhandlung die Gelegenheit hatte zur Sache bzw. finanziellen Lage Stellung zu nehmen. Ein konkretes für die Entscheidung wesentliches (weiteres) Beweisthema wurde nicht genannt.

Zur Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die für die Lösung der sich im Beschwerdefall stellenden Rechtsfragen sind, soweit sich deren Lösung nicht ohnedies bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt oder Tatsachenfragen darstellen, in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes ausreichend beantwortet. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, die über den Einzelfall hinaus Relevanz zukommt, war im Beschwerdefall nicht zu beantworten. Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auch von den Erkenntnissen vom 21. November 2017, Ra 2017/16/0037, 0038, nicht abgewichen. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 9. August 2021