

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache  
\*\*GmbH, \*\*\*, vertreten durch V., über die Beschwerde vom 4. April 2011 gegen den  
Bescheid des Zollamtes Z. vom 21. März 2011, Zl. 000, betreffend die Vorschreibung  
von Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides (Mitteilung gemäß Art. 221 Abs. 1 Zollkodex,  
ZK) wird dahingehend abgeändert, dass gegenüber der Beschwerdeführerin  
eine gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK in Verbindung mit  
§ 71a und § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstandene  
Einfuhrumsatzsteuerschuld sowie eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG  
in folgender Höhe festgesetzt werden:

Anmeldung CRN	Einfuhrumsatzsteuer (B00)	Abgabenerhöhung (1ZN)
01	40.429,92	4.899,43
02	66.865,16	7.790,91
03	45.630,49	4.890,83
04	46.511,78	4.985,29
05	13.761,74	1.410,81
06	32.571,36	3.339,11
07	10.040,93	982,51
08	21.059,18	2.060,64
09	16.744,31	1.553,73
10	14.667,84	1.286,86
11	40.236,24	3.326,53
12	36.550,40	3.021,80
13	20.452,66	1.690,92
14	10.553,44	819,12
15	24.218,95	1.879,79

16	46.966,72	3.645,40
17	31.847,10	2.310,77
18	41.031,95	2.977,21
19	23.536,78	1.707,79
20	32.219,04	2.174,79
21	39.252,44	2.649,54
22	20.293,44	1.257,52
23	15.104,18	852,38
24	14.931,58	842,64
25	12.078,04	550,56
26	11.613,88	529,40
27	21.805,00	874,74
28	19.842,68	796,02
29	9.767,35	391,83
30	18.623,20	645,29
31	23.924,64	774,76
<b>Summe:</b>	<b>823.132,42</b>	<b>66.918,92</b>

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer wird auf die angeführten Zollanmeldungen verwiesen. Der Abgabensatz beträgt 20 Prozent der Bemessungsgrundlage.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabenerhöhung sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die Beschwerde wird im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I.) Verfahrensgang und Sachverhalt**

#### **A) Verfahrensgang**

Das Zollamt teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid vom 21. März 2011, Zl. 000 , für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit insgesamt 31 Anmeldungen im Zeitraum vom 8. März 2007 bis 26. Februar 2010 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 823.132,42 Euro) mit und schrieb ihr gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 66.917,35 Euro vor, da in diesen Fällen jeweils die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a des UStG 1994 - Anhang Binnenmarktregelung nicht vorgelegen seien und die Steuerschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstanden sei.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, nunmehr Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vom 4. April 2011.

Die Bf. brachte darin sinngemäß vor:

a) In der bekämpften Entscheidung würden sämtliche Feststellungen darüber fehlen, dass die Bf. Anmelderin im Sinne des § 71a ZollR-DG bzw. Art. 6 UStG sei.

b) Das Verfahren sei mangelhaft:

Ad XX.

1. Sämtliche Voraussetzungen nach Art. 3 iVm Art. 7 UStG seien gegeben. Dies sei auch von der Behörde bestätigt worden.

2.) Eine Sorgfaltsverletzung sei der Bf. nicht vorzuwerfen.

3.) Für Transportaufträge, Transportabwicklungen und Frachtkosten dritter Personen sei die Bf. nicht verantwortlich und auch nicht haftbar. Sämtliche relevanten Dokumente habe die Bf. bereits in Vorlage gebracht.

4.) Auch für allfälliges Fehlverhalten des Warenabsenders oder des Warenempfängers sei die Bf. nicht verantwortlich und haftbar.

Ad YY.

1. Sämtliche Voraussetzungen nach Art. 3 iVm Art. 7 UStG seien gegeben. Dies sei auch von der Behörde bestätigt worden.

2.) Eine Sorgfaltsverletzung sei der Bf. nicht vorzuwerfen.

3.) Für Transportaufträge, Transportabwicklungen und Frachtkosten dritter Personen sei die Bf. nicht verantwortlich und auch nicht haftbar. Sämtliche relevanten Dokumente habe die Bf. bereits in Vorlage gebracht.

4.) Auch für allfälliges Fehlverhalten des Warenabsenders oder des Warenempfängers sei die Bf. nicht verantwortlich und haftbar.

c) Zu keiner Zeit sei für die Bf. ein betrügerisches Handeln der genannten Unternehmen erkennbar gewesen bzw. hätte sie ein solches Handeln erkennen können.

Zu Recht könne sich die Bf. daher auf die Vertrauensschutzbestimmung des Art. 7 UStG 1994 berufen.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG seien gegeben gewesen und daher sei auch keine Steuerschuld entstanden.

Jedenfalls habe die Bf. für die bekämpfte Steuerschuld bzw. Abgabenerhöhung nicht einzustehen.

Die buchmäßige Erfassung der Abgabebeträge sei daher zu Unrecht erfolgt. Auch die Höhe bzw. Berechnung der erfassten Einfuhrumsatzsteuer und der Abgabenerhöhung bleibe vorerst bestritten.

Das Zollamt als Berufungsbehörde erster Stufe (nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des FinVwGG 2012 am 1. Jänner 2014) änderte die Festsetzung der Abgabenerhöhung von ursprünglich 66.917,35 Euro auf 57.367,51 Euro ab, wies jedoch im Übrigen die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2012 als unbegründet ab.

Dagegen brachte die Bf. fristgerecht eine als Vorlageantrag gemäß § 264 BAO idF des FinVwGG 2012 zu wertende (Administrativ)Beschwerde nach § 85c Abs. 1 ZollR-DG ein. Darin wird zusammengefasst Folgendes vorgebracht:

Die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Dezember 2012, ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10, seien sind für verfahrensgegenständliches Verfahren weder anwendbar noch richtungsweisend, da der dort in den beiden Verfahren festgestellte Sachverhalt wesentlich und erheblich von vorliegendem Sachverhalt abweiche:

I.) In den vorliegenden Fällen würden alle materiellen Voraussetzungen vorliegen:

- Es würden tatsächliche physische Warenbewegungen im Sinne innergemeinschaftlicher Lieferungen in ein anderes EU-Mitgliedsland vorliegen. Zu keiner Zeit seien Warenbewegungen zu Schein vorgelegen (siehe die in den Akten erliegenden Urkunden).
- Die Unternehmereigenschaft des Abnehmers sei unzweifelhaft gegeben und es hätten sich für die Bf. keine Anhaltspunkte ergeben, dass es sich um nicht existierende Unternehmen oder Geschäfte mit dem Ziel der Verschleierung und des Steuerbetrugs handle: Auf die unzweifelhaften Urkunden in den Akten werde ausdrücklich verwiesen. Zum Zeitpunkt der Anmeldungen und Lieferungen seien aktive Unternehmen vorgelegen, welche jedenfalls erst viel später „verloren gegangen seien“. Es seien auch keine ungewöhnlichen Handels- und Transportwege vorgelegen. Diesbezüglich werde auf die Bestätigung der Gültigkeit der UID-Nummern durch die Behörde hingewiesen. Auch die Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen EU-Mitgliedstaat sei gegeben. Eine Verpflichtung zur Überprüfung dieser Steuerbarkeit habe für die Bf. nicht bestanden.

II.) Es würden alle formellen Voraussetzungen vorliegen: die Erfordernisse der nach der VO 1996/401 erforderlichen Nachweise würden allesamt vorliegen (siehe dazu die in den Akten erliegenden Urkunden).

III.) Aufgrund des Vorliegens aller materiellen und formellen Voraussetzungen sei die Steuerfreiheit für die vorliegenden innergemeinschaftlichen Lieferungen gegeben.

IV.) Entgegen den Ausführungen der Behörde könne sich die Bf. jedenfalls und zudem auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG berufen. Trotz Anwendung äußerster kaufmännischer Sorgfalt seien für die Bf. im Zeitpunkt aller Anmeldungen keinerlei Anhaltspunkte erkennbar gewesen bzw. hätte sie solche erkennen müssen, dass die beteiligten Firmen die Lieferungen in betrügerischer Absicht oder mit dem Ziel von

Steuerhinterziehung durchführen würden. Dieser Umstand sei erst lange Zeit später im Zuge behördlicher Ermittlungen zu Tage getreten. Es seien in allen Fällen zudem echte Handelsgeschäfte vorgelegen. ...

Die Qualität der Ermittlungen der italienischen Behörden dürfe nach Ansicht der Bf. wohl bezweifelt werden. ...

Alle vorliegenden notwendigen Versendungsbelege seien unbedenklich und nicht geeignet, irgendwelche Zweifel hervorzurufen.

V.) Das Urteil des EuGH vom 07. Dezember 2010, Rs. C-285/09, führe ausdrücklich aus, dass einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Steuerbefreiung zu versagen sei, wenn der Lieferer bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert habe, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen. In den verfahrensgegenständlichen Fällen seien weder Scheinrechnungen vorgelegt worden, noch unrichtige Angaben übermittelt noch sonst irgendwelche Manipulationen zur Verhinderung von Erhebung von Steuern gesetzt worden. Da sämtliche Voraussetzungen vorliegen würden, sei die Steuerfreiheit gegeben.

VI.) Die Frage, ob eine Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer aus Vertrauensschutzgründen zu unterbleiben habe, sei in vorliegenden Fällen nicht anhand der zollrechtlichen Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 ZK und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beurteilen, da gerade in vorliegenden Fällen die sachliche Rechtfertigung fehle: Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer an die Bf. würde zu einer echten Abgabenbelastung bei der Bf. und zu einem effektiven Zufluss an Einfuhrumsatzsteuer führen. Diese könne jedoch die Bf. nicht als Vorsteuer absetzen, weil diese Einfuhrumsatzsteuern nicht mit ihren betrieblichen Leistungen zusammenhängen würden. Zudem liege eine weitere sachliche Ungerechtfertigkeit vor, da bei allen vorliegenden Fällen die Bf. eine ordnungsgemäße Verzollung vorgenommen habe und die Einfuhrumsatzsteuern von damals noch existenten Unternehmen bzw. Warenempfängern als Vorsteuer abgezogen werden hätte können. Im Ergebnis würden daher die vorliegenden Abgabenvorschreibungen zu einer zusätzlichen Einnahme an Umsatzsteuer führen und ist dies mit dem System der Einfuhrumsatzsteuer nicht vereinbar. Diese beiden sachlichen Ungerechtfertigkeiten könnten weder Intention des europäischen Gesetzgebers noch der Rechtsprechung des EuGH sein.

Auch aus der leugnenden Verantwortung des XC. in Verfahren wegen Konkursstraftaten im Jahre 2011 lasse sich kein wie immer geartetes betrügerisches Handeln ableiten. Es sei wohl auch üblich, dass ein Geschäftsführer eines Unternehmens nicht selbst Frachtbriefe unterschreibe, sondern dies idR durch Lagerarbeiter erfolge. Zudem werde die Qualität der Befragung und auch die Richtigkeit der Antworten auf das Äußerste bezweifelt, da die im Ersuchen gestellten und in Englisch abgefassten Fragen offensichtlich größtenteils nicht gestellt worden seien.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 17. Dezember 2012, ZRV/0044-Z2L/12, wurde die Entscheidung über die Beschwerde gem. § 85c Abs. 8 ZollR-DG in Verbindung mit § 281 BAO nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des FVwGG 2012,

BGBI. I Nr. 14/2013, bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren 2012/16/0009 und 2012/16/0010 ausgesetzt.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Ergehen der Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 2014, 2012/16/0009 und 2012/16/0010, sohin mit Beendigung jener Verfahren, die Anlass zur Aussetzung gegeben haben, war das ausgesetzte Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO vom Bundesfinanzgericht von Amts wegen fortzusetzen.

## **B) Sachverhalt**

Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die beschwerdeführende \*\*GmbH (vormals \*\*\*GmbH), ein in \*\*\*, ansässiges Speditions- und Transportunternehmen (nachfolgend: Beschwerdeführerin bzw. Bf.), beantragte mit den hier gegenständlichen 31 Anmeldungen im Zeitraum vom 8. März 2007 bis 26. Februar 2010 beim Zollamt Z. 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 waren als „Versender/Ausführer“ angeführt:

„ V1 “,  
„ V2 “,  
„ V3 “, sowie  
„ V4 , \*\* “

Als Empfänger wurden „ XX. , SK-Adr. “ mit der UID-Nummer SK 000000 sowie „ YY. , SI-Adr. “ mit der UID-Nummer SI 000000 angeführt. Als Versendungsland-/Ausfuhrland-Code in Feld 15 sind „US“ bzw „CH“ und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „SK“ bzw. „SI“ angegeben.

Zum Nachweis der Verbringung der Waren in andere Mitgliedstaaten wurden Kopien von CMR-Frachtbriefen vorgelegt.

Die Bf. beantragte die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung als indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen angeführten Empfänger unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID.

Zu den 24 Anmeldungen, in denen in Feld 8 als Empfänger „ XX. “ angegeben ist:

Gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer

ersuchte die zuständige Behörde der Slowakischen Republik in einem nach der genannten Verordnung vorgesehenen Informationsaustausch (Vordruck mit der Bezeichnung E\_AT\_SK\_001 vom 10. September 2008) um Überprüfung von innergemeinschaftlichen Lieferungen an „XX.“ im Jahr 2007. Die slowakischen Behörden teilten im Zuge ihrer Anfrage mit, dass das genannte Unternehmen in seinen Steuererklärungen keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt hat. Geschäftsführer der „XX.“ ist der italienische Staatsangehörige XC. .

Anlässlich der im Gefolge dieses Auskunftersuchens durchgeführten Ermittlungen der Betriebsprüfung/Zoll stellte der Prüfer des Zollamtes fest (Niederschrift ZI. 000001 vom 12. Dezember 2008), dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne des UStG 1994 Anhang-Binnenmarktregelung, Art. 6 Abs. 3 und Art. 7, gegeben seien.

Aufgrund der Überprüfung weiterer Einfuhrvorgänge bezweifelte das Zollamt in der Folge diese Feststellungen. Auf dessen Ersuchen übermittelten die slowakischen Steuerbehörden einen ergänzenden Bericht, in dem zusammengefasst festgehalten ist: Das Unternehmen „XX.“ ist seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen, hat keine Rechnungen oder andere Dokumente vorgelegt und in der Folge den Kontakt mit der Steuerbehörde abgebrochen sowie die Annahme behördlicher Schriftstücke verweigert. Aus diesen Gründen können die slowakischen Behörden auch nicht bestätigen, ob die Waren tatsächlich in der Slowakischen Republik gelagert worden sind und ob sie überhaupt dort angekommen sind. Der alleinige Geschäftsführer des Unternehmens, der italienische Staatsangehörige XC. kommuniziert ebenfalls nicht mit der Steuerverwaltung. An den Unternehmenssitz zugestellte Schriftstücke werden mit dem Vermerk „unbekannte Adresse“ zurückgesendet. Auch an die Adresse des Geschäftsführers in Italien können keine Postsendungen zugestellt werden.

In einem weiteren Informationsaustausch nach der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 (Vordruck E\_AT\_IT\_001 vom 29. September 2011) teilten die italienischen Behörden mit, dass Herrn XC. die Transportunterlagen, die CMR-Frachtbriefe und die von „XX.“ ausgestellten Rechnungen vorgelegt wurden. Herr XC. hat in Bezug auf die auf diesen Unterlagen auf seinen Namen lautenden Unterschriften mitgeteilt, dass diese nicht seine Unterschriften seien. Er könne sich auch nicht mehr an jene Geschäfte erinnern, da seitdem zu viel Zeit vergangen sei.

Zu den sieben Anmeldungen, in denen in Feld 8 als Empfänger „YY.“ angegeben ist:

In einem auf die Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gestützten Informationsaustausch (Vordruck mit der Bezeichnung E\_AT\_SI\_000 vom 7. Jänner 2010) teilte die zuständige Behörde der Slowenischen Republik zum Einfuhrvorgang betreffend die Anmeldung CRN 25 vom 17. September 2009 mit, dass das Unternehmen „YY.“ diesbezüglich über alle Dokumente und Aufzeichnungen in der Buchhaltung sowie Belege über den Weiterverkauf der Waren an die in Österreich ansässige X-GmbH verfügt. Im Zuge der Überprüfung hat sich jedoch der Verdacht

ergeben, dass es sich bei dem Unternehmen um einen missing trader handelt. Die Person verfügt nach den Angaben der um Auskunft ersuchten Behörde weder über ein Lager noch über geeignete Flächen für einen Warenumsatz. „YY.“ hat auch keine Dokumente, die einen Warenumsatz belegen können.

Das Finanzamt FA\* teilte in der Folge mit, dass Geschäftsführerin der X-GmbH und des slowenischen Unternehmens „YY.“ dieselbe Person sei. Die X-GmbH hatte in Österreich keine Betriebsstätte, sondern lediglich eine Zustelladresse. Das Unternehmen steht seit dem Jahr 2008 unter Verdacht, an „Karussellbetrügereien“ beteiligt zu sein. Nach einer Finanzprüfung im August 2008 ist der Kontakt zwischen dem Unternehmen und dem steuerlichen Vertreter abgebrochen. Im Dezember 2008 wurde die steuerliche Vertretung zurückgelegt. Eine Überprüfung, ob innergemeinschaftliche Lieferungen der „YY.“ an die X-GmbH tatsächlich stattgefunden haben, kann aus den angeführten Gründen nicht erfolgen.

In einem weiteren Informationsaustausch nach der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 (Vordruck E\_AT\_SI\_001 vom 18. März 2011) teilten die slowenischen Behörden zusammengefasst mit: „YY.“ betreibt an der angegebenen Adresse keine Geschäfte, die verantwortliche Person ist nicht erreichbar und das Unternehmen reichte seit März 2010 keine Steuererklärungen ein. Aus diesen Gründen wird über die Ergebnisse einer Steuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 2009 bis 30. November 2009 informiert:

Für diesen Zeitraum verfügte der Steuerpflichtige lediglich über Dokumente bezüglich eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von der „V4“. Die Waren wurden angeblich an die X-GmbH geliefert und angeblich wurde bar bezahlt. Der Transport erfolgte angeblich durch die Firma „CC.“. Den Mitteilungen der italienischen Behörden zufolge, führte „CC.“ keine Transporte für „YY.“ durch und unterhielt auch keine Geschäftsbeziehungen zu „YY.“ oder zu den auf dem CMR-Frachtbrief angeführten Unternehmen.

Es besteht der Verdacht, dass „YY.“ in einen Karussellbetrug verwickelt ist. Die UID-Nummer des Unternehmens wurde mit 23. März 2010 gelöscht.

## **II.) Rechtslage**

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren von den Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.



Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Die Einfuhr von Gegenständen unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) der Umsatzsteuer (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 § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

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

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

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 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.

(4) 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 Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."

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.

Die Steuerfreiheit des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006 (im Folgenden: MwStSystRL)

Nach Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d der MwStSystRL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

Im Titel IV „Steuerbarer Umsatz“ der MwStSystRL lautet unter Kapitel 1 „Lieferung von Gegenständen“ der Art. 14 Abs. 1:

„Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL lautet:

„Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat

Als „Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat“ gelten die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft.“

Als „Einfuhr eines Gegenstands“ gilt gemäß Art. 30 Abs. 1 der MwStSystRL die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft.

Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gilt als Einfuhr eines Gegenstands auch die Verbringung eines im freien Verkehr befindlichen Gegenstands mit Herkunft aus einem Drittgebiet, das Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft ist, in die Gemeinschaft (Abs. 2 leg. cit.)

Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt gemäß Art. 60 der MwStSystRL in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt. Unterliegt ein Gegenstand, der sich im freien Verkehr befindet, vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 276 und 277, erfolgt die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt (Art. 61 der MwStSystRL).

Steuertatbestand und Steueranspruch treten gem. Art. 70 der MwStSystRL zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.

Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen (Art. 71 Abs. 1 UA 1 der MwStSystRL)

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen (Art. 71 Abs. 1 UA 2 der MwStSystRL)

In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner der Abgaben im Sinne des Absatzes 1 Unterabsatz 2 unterliegen, wenden gem. Art. 71 Abs. 2 der MwStSystRL die Mitgliedstaaten in Bezug auf Steuertatbestand und Steueranspruch die für Zölle geltenden Vorschriften an.

Im Titel IX „Steuerbefreiungen“ der MwStSystRL lautet unter Kapitel 1 „Allgemeine Bestimmungen“ der Art. 131:

„Artikel 131

Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten

zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen."

Im Kapitel 4 „Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen" des Titels IX der MwStSystRL lautet Art. 138:

„Artikel 138

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

(2) Außer den in Absatz 1 genannten Lieferungen befreien die Mitgliedstaaten auch folgende Umsätze von der Steuer:

a) ...

b) ...

c) die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die gemäß Absatz 1 und den Buchstaben a und b des vorliegenden Absatzes von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde."

Im Kapitel 5 „Steuerbefreiungen bei der Einfuhr" des Titels IX der MwStSystRL lautet Art. 143 Buchstabe d in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Stammfassung:

„Artikel 143

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist;"

Gemäß Art. 201 MwStSystRL wird bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

Gemäß § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994) 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.

Art. 204 Zollkodex, Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, S. 1 (ZK) lautet:

„Abs. 1:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen  
a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Abs. 2:

Die Zollsschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollsschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Abs. 3:

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

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

Der Abgabebetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollsschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann nach Art. 221 Abs. 4 ZK die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen.

Dazu ausführend bestimmt § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der seit 1. Juli 2001 (BGBl. I Nr. 61/2001) geltenden Fassung:

„Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.“

Auf Fristen, die im Zollrecht oder in Entscheidungen im Rahmen des Zollrechts festgesetzt werden, ist gem. § 2 Abs. 3 ZollR-DG die Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971, ABIEG Nr. L 124 vom 8. Juni 1971, S 1) anzuwenden.

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.

Gemäß § 5 ZollR-DG hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

### **III.) Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen**

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Akten sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen. Die Sachverhaltsannahmen gründen sich auf Ermittlungsergebnisse und Feststellungen der zuständigen Behörden der Slowakischen Republik und Slowenischen Republik

im Rahmen der Amtshilfe nach der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer. Die Unrichtigkeit der Ermittlungsergebnisse wird auch von der Bf. nicht behauptet.

Nach Auskunft der Zollbehörde wurde dem Vertreter der Bf. im Abgabenverfahren Akteneinsicht gewährt, wodurch der Bf. der Akteninhalt sowie die relevanten Beweismittel, insbesondere die Ermittlungsergebnisse im Rahmen der Amtshilfe, zur Kenntnis gelangt sind.

Soweit die Bf. die Einvernahme des Zeugen Z\* im Beisein des ausgewiesenen Rechtsvertreters beantragte, war das Bundesfinanzgericht nicht verpflichtet, einen derartigen Erkundungsbeweis aufzunehmen, weil mit diesem Beweis Antrag ein konkretes Beweisthema, nämlich welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotene Zeugeneinvernahme hätte erwiesen werden sollen, nicht genannt wurde (vgl. z.B. VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010, mwN.).

Die Waren gelangten im Zuge von Einfuhren gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 von einem Drittlandsgebiet ins Inland. 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 gab in Feld 14 der Zollanmeldungen ihre Sonder-UID an und erklärte in Form der Angabe „E/ID“, als indirekte Vertreterin iSd Art. 5 Abs. 2 Zollkodex, sohin im eigenen Namen, aber auf Rechnung der von ihr in Feld 8 der Anmeldungen bezeichneten Empfänger mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten zu handeln.

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 verbracht 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 vor, wenn der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung 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 (Mairinger in AW-Prax 1995, 68).

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 verbracht 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 vor, wenn der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung 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 (Mairinger in AW-Prax 1995, 68).

Nach Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL gelten als „Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat“ die Versendung oder Beförderung eines im Gebiet eines Mitgliedstaats befindlichen beweglichen körperlichen Gegenstands durch den Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung für die Zwecke seines Unternehmens nach Orten außerhalb dieses Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft.

„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 (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 430).

Im vorliegenden Fall ist nach den Feststellungen der Behörden der Slowakischen Republik „XX.“ seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen. Das Unternehmen hat keine Rechnungen oder andere Dokumente vorgelegt und in der Folge den Kontakt mit der Steuerbehörde abgebrochen sowie die Annahme behördlicher Schriftstücke verweigert. Aus diesen Gründen konnten die slowakischen Behörden auch nicht bestätigen, ob die Waren tatsächlich in der Slowakischen Republik gelagert worden waren und ob sie überhaupt dort ankamen. Zudem teilten die Behörden mit, dass das genannte Unternehmen in seinen Steuererklärungen keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt hat. Der Geschäftsführer hat in Bezug auf die auf den Transportunterlagen (CMR-Frachtbriefen) auf seinen Namen lautenden Unterschriften mitgeteilt, dass diese nicht seine Unterschriften seien.

Die um Auskunft ersuchten Behörden der Slowenischen Republik teilten mit, dass „YY.“ an der angegebenen Adresse keine Geschäfte betreibt, die verantwortliche Person nicht erreichbar ist, das Unternehmen seit März 2010 keine Steuererklärungen einreichte und der Verdacht besteht, dass „YY.“ in einen Karussellbetrug verwickelt ist. Die UID-Nummer des Unternehmens wurde mit 23. März 2010 gelöscht.



Die Person verfügte weder über ein Lager noch über geeignete Flächen für einen Warenumschlag. „YY.“ hat auch keine Dokumente, die einen Warenumschlag belegen können.

Bei dieser Beweislage liegt daher im Beschwerdefall ein als innergemeinschaftliche Lieferung geltendes Verbringen der Gegenstände im Sinn des Art. 7 Abs. 2 iVm Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, sohin von „XX.“ oder „YY.“ vorgenommene Verbringungen der Gegenstände dieser Unternehmen in einen anderen Mitgliedstaat im Sinn des Art. 138 in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL nicht vor, weil die in Rede stehenden Waren nicht zur Verfügung (Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) und nicht für Unternehmenszwecke dieser von der Bf. indirekt vertretenen, in Feld 8 der jeweiligen Zollanmeldungen genannten Empfänger in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind.

Die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen durch die angeführten Unternehmen gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 sind bei dieser Sach- und Beweislage nicht erfüllt.

Dieser Beurteilung stünde auch nicht entgegen, wenn die Waren den Einfuhrmitgliedstaat Österreich tatsächlich verlassen haben und/oder im Einfuhrmitgliedstaat Österreich die (insbesondere in der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996) gesetzlich vorgesehenen Nachweispflichten formal erfüllt worden wären.

Werden Waren für ein bestimmtes, in Feld 8 der Zollanmeldung als Empfänger bezeichnetes Unternehmen eingeführt und stellt sich heraus, dass dieser Empfänger im Anschluss an die Einfuhr ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen 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 nämlich an das kumulative Vorliegen sämtlicher Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft. Fehlt auch nur eines der in dieser Gesetzesbestimmung angeführten Tatbestandsmerkmale, so ist die Steuerfreiheit zu versagen.

Dazu kommt, dass aus den nachstehend angeführten Gründen auch das von der MwStSystRL anerkannte Missbrauchsverbot auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer der Steuerfreiheit des im Anschluss an die Einfuhr intendierten innergemeinschaftlichen Verbringens entgegensteht, was wiederum auf die Steuerbefreiung der Einfuhr nach Art. 143 Buchstabe d der MwStSystRL „durchschlägt“.

Im Urteil vom 18. Dezember 2014, Rs. C-131/13, „Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof“, hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in den Rn. 42 und 43 zunächst darauf hingewiesen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. u. a. Urteile Halifax u. a., C- 255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71, Kittel und Recolta Recycling, C- 439/04 und C- 440/04,

EU:C:2006:446, Rn. 54, sowie Mahagében und Dávid, C-80/11 und C- 142/11, EU:C:2012:373, Rn. 41) und er hierzu wiederholt entschieden hat, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (vgl. u. a. Urteile Kittel und Recolta Recycling, EU:C:2006:446, Rn. 54; Fini H, C- 32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32, und Maks Pen, C- 18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26).

In Rn. 44 des angeführten Urteils vom 18. Dezember 2014 hat der Gerichtshof daraus in ständiger Rechtsprechung zum Vorsteuerabzugsrecht nach der Sechsten Richtlinie hergeleitet, dass die nationalen Behörden und Gerichte dieses Recht zu versagen haben, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird (vgl. u. a. Urteile Kittel und Recolta Recycling, EU:C:2006:446, Rn. 55, Bonik, C- 285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37, sowie Maks Pen, EU:C:2014:69, Rn. 26) und in den Rn. 45 und 46 festgestellt, dass sich zweitens aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, dass ein Missbrauch oder Betrug diese Folge grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung hat (vgl. in diesem Sinne Urteile R., C- 285/09, EU:C:2010:742, Rn. 55, und Mecsek-Gabona, C- 273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54) und drittens die nationalen Behörden und Gerichte, wie der Generalanwalt in den Nrn. 50 bis 52 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, sofern eine etwaige Versagung eines sich aus der Sechsten Richtlinie ergebenden Rechts den in Rn. 43 des vorliegenden Urteils genannten allgemeinen Grundsatz widerspiegelt, wonach sich niemand missbräuchlich oder betrügerisch auf die im Rechtssystem der Union vorgesehenen Rechte berufen darf, dieses Recht generell zu versagen haben, unabhängig davon, welches Recht aus dem Bereich der Mehrwertsteuer von der betrügerischen Handlung betroffen ist. Dies gilt somit auch für das Recht auf Mehrwertsteuererstattung.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgte für den Gerichtshof, dass die nationalen Behörden und Gerichte in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Rechte, die betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werden, unabhängig davon versagen müssen, ob es sich um Rechte auf Abzug, auf Befreiung von oder auf Erstattung der auf eine innergemeinschaftliche Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer handelt, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen (Rn. 49) und dies nach Rn. 50 nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann gilt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Kittel und Recolta Recycling, EU:C:2006:446, Rn. 45, 46, 56 und 60, sowie Bonik, EU:C:2012:774, Rn. 38 bis 40).

Nach alledem antwortete der Gerichtshof in Rn. 62 des Urteils vom 18. Dezember 2014 auf die erste Frage, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die nationalen Behörden und Gerichte einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf

Mehrwertsteuererstattung versagen müssen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.

In Rn. 69 des Urteils stellte der Gerichtshof zudem fest, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung von Rechten auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat, diese Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen wurde, in dem diese Rechte beansprucht werden, und dass der Steuerpflichtige in letzterem Mitgliedstaat die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen formalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Rechte erfüllt hat.

In den Randnummern 31 ff seiner Schlussanträge vom 11. September 2014 in den verbundene Rechtssachen C- 131/13, C- 163/13 und C- 164/13 führte der Generalanwalt zur Hinterziehung der Mehrwertsteuer „bei verschwundenem Händler“ („Missing-Trader-Betrug“) aus:

*„31. Das Mehrwertsteuersystem ist zugegebenermaßen sehr komplex. Diese Kompliziertheit weist Vorzüge auf - Besteuerung aller Gegenstände und Dienstleistungen, vollkommene Neutralität der Steuer für die Unternehmen und relative Einfachheit der Erhebung für die Steuerbehörden, da die Steuerpflichtigen selbst den größten Teil der Arbeit leisten. Doch verlangt das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Systems den guten Glauben der Beteiligten. Die Kehrseite der Medaille ist nämlich, dass die Kompliziertheit dieses Systems eine Steuerhinterziehung begünstigt, die sich gerade seiner Mechanismen bedient.*

*32. Zu den häufigsten Arten der sich auf die Mehrwertsteuermechanismen stützenden Steuerhinterziehungen gehört die Hinterziehung „bei verschwundenem Händler“ (nach der englischen Bezeichnung „missing trader“). Ihre Funktionsweise ist oft beschrieben worden, doch empfiehlt sich für die Zwecke des besseren Verständnisses der vorliegenden Schlussanträge, die wichtigsten Merkmale in Erinnerung zu rufen.*

*33. Am Anfang einer Hinterziehung steht oft eine innergemeinschaftliche Lieferung. Die mit Abschnitt XVIa der Sechsten Richtlinie eingeführte Regelung betreffend die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten begünstigt in besonderem Maß die Steuerhinterziehung, da sie erlaubt, eine befreite Lieferung durchzuführen, jedoch ein Recht auf Steuerabzug gewährt, ohne dass die damit verbundenen komplexen Formalitäten - z. B. bei einer Ausfuhr - zu erfüllen wären. Entsprechend führt Händler 1 eine Lieferung vom Mitgliedstaat A in den Mitgliedstaat B aus. Er ist gegenüber*

den Steuerbehörden des Mitgliedstaats A zu keiner Zahlung verpflichtet, da die innergemeinschaftliche Lieferung mehrwertsteuerbefreit ist. Andererseits steht ihm ein Recht auf Abzug der für die Waren bezahlten Vorsteuer zu. Er kann diese Steuer von der wegen anderer Umsätze geschuldeten Steuer abziehen oder aber ihre Erstattung verlangen.

34. Im Mitgliedstaat B führt Händler 2 einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch. Dieser wird zu dem im Mitgliedstaat B geltenden Steuersatz besteuert, doch ist diese Steuer unmittelbar abzugsfähig. In der Praxis der Mehrwertsteuerhinterziehung wird dieser Erwerb aber nicht angemeldet. Händler 2 verkauft die betreffende Ware im selben Mitgliedstaat an Händler 3 weiter. Da dieses Geschäft der Mehrwertsteuer unterliegt, stellt Händler 2 an Händler 3 eine Rechnung über einen um die Mehrwertsteuer erhöhten Preis aus, zahlt jedoch entgegen seiner Pflicht diese Steuer nicht an den Fiskus, sondern behält sie ein und verschwindet. Er ist damit der „missing trader“. Normalerweise zirkuliert die Ware danach noch zwischen mehreren Händlern, um die Hinterziehung vor den Steuerbehörden besser zu verschleiern, bevor sie ohne Mehrwertsteuer auf dem Schwarzmarkt oder auf rechtmäßigem Weg, jedoch zu einem herabgesetzten Preis verkauft wird. Die Ware kann auch Gegenstand einer anderen innergemeinschaftlichen Lieferung werden oder in einen Drittstaat exportiert werden. Ein solcher Verkauf ermöglicht den Organisatoren der Hinterziehung, letztendlich keine oder nur eine sehr geringe Mehrwertsteuer zu bezahlen. Dieselbe Ware kann auch zu Händler 1 zurückkehren, der sie erneut in den Zirkel einführt. Man spricht dann von einem „Karussellbetrug“.

35. Diese Form der Hinterziehung kann unterschiedliche Kategorien von Gegenständen betreffen. Doch sind Waren wie Computer und Mobiltelefone von Steuerhinterziehern bevorzugte Objekte, da sie einen hohen Preis pro Einheit aufweisen und leicht zu transportieren sind.

36. Die Schwierigkeit, diese Form der Steuerhinterziehung zu verhindern und zu bekämpfen, liegt in dem Umstand begründet, dass alle Umsätze innerhalb des Zirkels legal sind und unter Beachtung der steuerlichen Pflichten durchgeführt werden. Im Übrigen ist es sogar möglich, dass einzelne Händler der Lieferkette nicht einmal davon wissen, dass sie an einem Betrug beteiligt sind, und gutgläubig handeln. Eine Hinterziehung im eigentlichen Sinn begeht ausschließlich der „missing trader“, indem er die dem Fiskus geschuldete Steuer nicht entrichtet. In den meisten Fällen handelt dieser Händler jedoch entweder unter dem Deckmantel einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Unternehmens, das davon nichts weiß, oder tritt als Gesellschaft auf, die auf den Namen eines „Strohmanns“ gegründet wurde, bei dem es sich im Allgemeinen um eine Person aus vermögensschwachen Bevölkerungsschichten handelt, die einer Verwendung ihrer Identität zugestimmt hat, ohne die Tragweite ihres Tuns abgeschätzt zu haben. Nach der Hinterziehung verschwinden die Organisatoren, und die Steuerbehörden sehen sich einer Person gegenüber, die ohne jegliches Vermögen ist und keinerlei finanzielle Verantwortung zu übernehmen vermag.

*37. Diese Form der Hinterziehung ist nicht als eine „normale“ Lieferkette anzusehen, in die sich ein Steuerhinterzieher einfügt, der sich darauf beschränkt, die dem Fiskus geschuldete Steuer nicht zu entrichten. Auch wenn es vorkommt, dass normale Unternehmen, sei es aus freiem Willen oder ohne ihr Wissen, als Glieder der Lieferkette benutzt werden, ist das Ganze ausschließlich im Hinblick darauf organisiert worden, eine Steuerhinterziehung zu begehen. Der Fiskus ist nicht das alleinige Opfer dieses Vorgehens. Da es sich um Geschäfte handelt, die ausschließlich im Hinblick darauf durchgeführt werden, einen Steuerbetrug zu begehen, und die Mehrwertsteuer hinterzogen wird, beruht der Profit der Steuerhinterzieher nicht auf der Gewinnmarge, sondern auf der Hinterziehung als solcher. Sie können es sich deshalb erlauben, zu weitaus geringeren als zu Marktpreisen zu handeln, wodurch ehrliche Wirtschaftsteilnehmer geschädigt werden. In Extremfällen kann die legale Wirtschaftstätigkeit auf einem bestimmten Markt unmöglich werden, da legale Umsätze wegen der mit der Hinterziehung verbundenen Schleuderpreise nicht mehr rentabel sind. Darüber hinaus geht die Steuerhinterziehung oft mit anderen Straftaten wie Produktnachahmungen einher.“*

Im Lichte all dieser Ausführungen des EuGH ist auch im Beschwerdefall die Steuerfreiheit der im Anschluss an die jeweiligen Einfuhren behaupteten innergemeinschaftlichen Verbringungen zu versagen, weil diese Steuerfreiheit in missbräuchlicher oder betrügerischer Weise geltend gemacht wurde. Dies ergibt sich aus den zu Punkt I.B) bereits dargestellten Feststellungen der Behörden der Slowakischen Republik und der Slowenischen Republik.

In Anbetracht dieser Ermittlungsergebnisse sind die von der Bf. indirekt vertretenen Warenempfänger als „missing trader“ anzusehen widerspricht es nicht den logischen Denkgesetzen, dass die Zollbehörde in den hier gegenständlichen Fällen eine der Steuerbefreiung entgegenstehende missbräuchliche oder betrügerische Vorgangsweise angenommen hat.

Fehlt es aber - wie im Beschwerdefall - an einer gem. Art. 138 der MwStSystRL steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung oder an einem steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Verbringen im Anschluss an die Einfuhr, so sind nach dem Wortlaut des Art. 143 Buchstabe d der MwStSystRL auch die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Einfuhr nicht erfüllt.

Der Gesetzgeber geht in solchen Fällen von einem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK aus, wie aus der Bestimmung des § 71a ZollR-DG ersichtlich ist (vgl. insbesondere die Materialien zu dieser durch die 3. ZollR-DG - Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 eingefügten Bestimmung; RV 916 BlgNR, 20. GP; VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Die Beschwerdeführerin war im Beschwerdefall die Anmelderin der in Rede stehenden Waren und damit Gesamtschuldnerin. Dies ergibt sich aus ihren Angaben und Erklärungen in den hier gegenständlichen Zollanmeldungen.

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 vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung die Heranziehung der Bf. im Hinblick darauf, dass es sich bei den in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldnern nach Auskunft der Behörden um „nicht erreichbare“ Personen handelt und aufgrund der unter Punkt I.) B.) dargestellten Ermittlungsergebnisse anzunehmen ist, dass es sich um „missing trader“ handelt, geboten. Die ermessenskonforme Heranziehung der Bf. als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich auch aus dem Normzweck des § 71a ZollR-DG.

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).

Diese zum Zollrecht ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union ist aus folgenden Gründen auch auf die Einfuhrumsatzsteuer übertragbar:

Aus der Bestimmung des Art. 71 der MwStSystRL ergibt sich, dass der europäische Gesetzgeber einen im Kern übereinstimmenden Zoll- und Einfuhrumsatzsteuertatbestand bezweckt. Zudem geht aus der Rechtsprechung des EuGH zur Anwendbarkeit der Sechsten 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. 71 Abs. 2 der MwStSystRL 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 MwStSystRL zwingend und ohne Ausnahme angeordnet wird, widerspräche es der Intention des europäischen Gesetzgebers sowie der Rechtsprechung des EuGH, die Entstehung und Erhebung der Zollschild und der Einfuhrumsatzsteuerschild unterschiedlich zu beurteilen.

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, Zollkodex<sup>6</sup>, 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 Abgabenbetrag auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschildner 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, Zollkodex<sup>6</sup>, Art. 220 Rz 13 ff 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.

Vor dem Hintergrund der angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union kann sich daher die Bf. in diesem Verfahren nicht mit Erfolg darauf

berufen, sie habe als Anmelderin in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt.

Das damit in Zusammenhang stehende bisherige Vorbringen der Bf. mag in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG von Relevanz sein, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann, jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist (vgl. VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009). Ein Eingehen auf das damit in Zusammenhang stehende Vorbringen der Bf. in ihren bisherigen Schriftsätzen konnte daher unterbleiben.

Auch die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 greift bei dieser Sachlage nicht, weil es im Falle einer innergemeinschaftlichen Verbringung an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Im Beschwerdefall ist losgelöst vom jeweiligen bzw. bisherigen Vorbringen der Parteien die Rechtsfrage zu klären, ob zum relevanten Zeitpunkt der Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der beschwerdegegenständlichen Abgabenschuld am 25. März 2011 (Datum der Zustellung des angefochtenen Bescheides vom 21. März 2011) hinsichtlich derselben bereits Verjährung eingetreten ist.

Diese Mitteilung durch das Zollamt erfolgte jedenfalls hinsichtlich der im Spruch des angefochtenen Bescheides angeführten ersten 30 Anmeldungen nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld (mit der Annahme der jeweiligen Anmeldungen im Zeitraum vom 8. März 2007 bis 18. März 2008) und wäre verjährt, falls im Beschwerdefall nicht die zehnjährige Verjährungsfrist gem. Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden ist.

§ 74 Abs. 2 ZollR-DG in der geltenden Fassung knüpft die zehnjährige Verjährungsfrist an das Vorliegen hinterzogener Eingangs- oder Ausgangsabgaben. "Hinterzogen" bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist. „Hinterzogen“ bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Die Verjährung ist eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft (vgl. z.B. UFS 3.2.2009, ZRV/0039-Z3K/08). Es kann bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ein beteiligter Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben und der andere nicht, dennoch betrifft die durch die Hinterziehung hervorgerufene längere Verjährungsfrist beide Personen (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verlängerung der Verjährungsfrist wirkt auch zu Lasten des redlichen Abgabenschuldners (EuGH 16.7.2009, verb. RS C-124/08 und C-125/08).



Im verfahrensgegenständlichen Fall war für die Verjährungsfrist damit die Frage von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt.

Vom Gesetzgeber wird nicht gefordert, dass es bereits zu Verfolgungshandlungen und damit zu Anzeigen an den Spruchsenat oder an ein Gericht gekommen sein muss.

Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen oder Verbände.

Gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG macht sich der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f.

Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern gemäß § 11 FinStrG auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Nach den in den Sachverhaltsannahmen dargestellten und der Bf. zur Kenntnis gebrachten Auskünften der Behörden in der Slowakischen Republik und in der Slowenischen Republik im Rahmen von Amtshilfeersuchen stehen die verfahrensgegenständlichen Einfuhren in Zusammenhang mit Umsatzsteuerbetrügereien, an denen auch die von der Bf. indirekt vertretenen Warenempfänger als „missing trader“ beteiligt waren. Eine oder mehrere hinter diesen „Unternehmen“ stehende Person oder Personen („Hinterleute“) stellte/stellten der Bf. jene Angaben zur Verfügung, die dazu führten, dass die gesetzlich geschuldeten Einfuhrumsatzsteuerbeträge nicht erhoben wurden, sodass die in § 35 Abs. 2 FinStrG normierten objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Der Vorsatz, die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu vereiteln, folgt zwingend aus der Tat selbst (*dolus ex re*), mithin daraus, dass der oder die Täter der Bf. für Zwecke der Einfuhr Unterlagen zur Verfügung stellten, die auf Unternehmen lauteten, obwohl diese Personen - wie oben dargestellt - die Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen nicht erfüllten.

Auch die in § 53 FinStrG für eine Gerichtszuständigkeit festgelegten Wertbeträge sind überschritten.

Da es sich gegenständlich somit um hinterzogene Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG handelt, ist die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden.

Im Beschwerdefall sind daher die mit der Annahme der Zollanmeldungen entstandenen Einfuhrumsatzsteuerschulden durch die Erlassung des Nachforderungsbescheides vom 21. März 2011 rechtzeitig vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist buchmäßig erfasst und mitgeteilt worden.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen sowie der Höhe der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung wird auf die angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264) beantragt wird.

In der Beschwerde vom 4. April 2011 stellte die Bf. folgende Anträge:

*„Die Berufungsbehörde möge*

*a) vorab dem unter II.) gestellten Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bewilligen und die ausgewiesenen Rechtsvertreter darüber informieren;*

*b) ohne Weiteres dieser Berufung Folge geben, die angefochtene Entscheidung ersatzlos aufheben und das Verfahren einstellen;*

*in eventu*

*c) die angebotenen Beweise aufnehmen und in der Folge dieser Berufung vollinhaltlich Folge geben, die angefochtene Entscheidung ersatzlos aufheben und das Verfahren einstellen;*

*in eventu*

*d) eine Berufungsverhandlung anberaumen, die angebotenen Beweise aufnehmen und in der Folge dieser Berufung vollinhaltlich Folge geben, die angefochtene Entscheidung ersatzlos aufheben und das Verfahren einstellen;“*

Die Bf. stellte somit einen (Haupt-)Antrag und Eventualanträge. Das Wesen eines Eventualantrags liegt darin, dass er unter der aufschiebenden Bedingung gestellt wird, dass der Primärantrag erfolglos bleibt. Wird dem Primärantrag stattgegeben, so wird der Eventualantrag gegenstandslos (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038; 15.10.1991, 90/05/0214).

Wird „in eventu“ die Anberaumung einer Berufungsverhandlung beantragt, handelt es sich nur um eine bedingte Prozesserklärung. Bedingte Verhandlungsanträge sind auch dann iS des § 274 Abs. 1 BAO unwirksam, wenn die Angelegenheit in den Anwendungsbereich des Art. 47 Abs. 2 der Grundrechte-Charta (GRC) fällt, sodass von der beantragten Verhandlung in diesem Fall abgesehen werden kann (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245 bis 256).

Die vorstehenden Ausführungen gelten sinngemäß auch hinsichtlich der in der Administrativbeschwerde vom 10. Februar 2012 gestellten Eventualanträge auf Anberaumung einer Verhandlung.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher die Beschwerde ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung als unbegründet abzuweisen.

#### **IV.) Unzulässigkeit einer Revision**

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere das Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, sowie auf die dargestellte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union bzw. auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 28. August 2015