

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 29. Februar 2012 gegen den Bescheid des ZA Feldkirch Wolfurt vom 26. Jänner 2012 betreffend Abweisung eines Antrags auf Erstattung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die EUST wird wie folgt neu berechnet und festgesetzt:

[...]

	Festsetzung EUST alt	Festsetzung EUST neu
Gesamt	EUST € 431.782,00	EUST € 138.348,95
Erstattungsbetrag		€ 293.433,05

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit 3.1.2011, Zahl: aaaa wurde EUST gem Art. 221 Abs. 1 ZK in Höhe von € 431.782,00 mitgeteilt. Begründet wurde die Vorschreibung für mehrere Einfuhrfälle, in denen die Bf. als Spediteurin als indirekte Vertreterin aufgetreten ist, gleichermaßen wie folgt:

„Die Waren wurden aus Italien von der Firma E_ (ITE_IT_UID) – im ersten Fall teilweise auch von der R__ (R_UID) – in die Schweiz an die R_2, verschiedene Orte, verkauft. In den ersten

beiden Fällen fakturierte die R_2, in den nächsten beiden Fällen die T__ und in den letzten beiden Fällen die K__ weiter an die L__ (L_UID), welche ihrerseits an die E_2 (E2_UID) bzw. an die M__ (M__UID-Nr) fakturierte; E_ ist nach Auskunft der italienischen Behörden ein Großhändler. Das Unternehmen hatte ihren Hauptsitz in New York, es konnte aber weder ein Telefon noch der Name eines Geschäftsführers gefunden werden. An der Adresse befindet sich eine Agentur namens hw, die sich geweigert hat, irgendwelche Informationen über ihre Kunden bekannt zu geben. Das Unternehmen hatte auch eine Zweigniederlassung in der Via 1. Nach der bisherigen letzten Eintragung im Handelsregister It SHAB vom 3.11.2008 ist die beantragte Löschung mangels Zustimmung der Steuerbehörden des Kantons und des Bundes nicht möglich.“

Überdies teilten (so die bescheiderlassende Behörde) die deutschen Behörden mit, dass die R_2 bereits im Jahre 2007 an mutmaßlichen Betrügereien (über deutsches Gebiet) beteiligt gewesen seien. Die ungarischen Behörden haben mitgeteilt, dass die L__ als Agentur tätig gewesen sei, nach außen im eigenen Namen, nach innen aber auf Rechnung und Weisung einer mßib3tr, T__ als auch ,in7 geben zwar dieselbe Adresse an; eine internationale Ermittlung sei aber erfolglos geblieben. Aus den oa Gründen, so die bescheiderlassende Behörde, sei erwiesen, dass die Transaktionen lediglich zum Schein und mit dem Ziel des Umsatzsteuerbetrugs durchgeführt wurden.

Im form- und fristgerecht eingebrachten Rechtsmittel wurde vorgebracht, dass alle Möglichkeiten (Stufe 2 Abfrage über FinanzOnline) genützt worden seien; deswegen wäre eine Steuerbefreiung zu gewähren. Die UID-Nummern für den Importeur und Warenempfänger waren gültig. Auch Ablieferbelege (Buchnachweis) gebe es. Überdies werde auf Art. 7 Abs. 4 UStG verwiesen.

Hinsichtlich der EUSt wurde mit BVE vom 26.1.2012 das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen und mit Verweis auf das Erkenntnis des UFS vom 5.12.2011, ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10 die Steuerschuldentstehung in den 7 Einfuhrfällen zusammengefasst (gleichermaßen) wie folgt begründet:

„Bestehen ernsthafte Gründe zu der Annahme, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht.“

Weitere Begründungselemente oder Differenzierungen sind der Entscheidung nicht zu entnehmen.

Mit Erkenntnis des BFG vom 30.12.2022, RV/5200047/2012 wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung zum Teil deswegen, weil die Voraussetzungen einer steuerbefreiten Einfuhr nicht vorlägen (keine Einfuhr aus einem Drittland) oder wegen Betrugs bzw., fehlender Nachweise eine Steuerfreiheit nicht gewährt werden könnte.

Parallel zu diesem Verfahren wurde mit 14.1.2011 ein Antrag auf Erstattung nach Art 239 ZK gestellt. Begründet wurde der Antrag damit, dass die Entrichtung der Abgabenschuld (EUSt: € 431.782,00) die Antragstellerin wirtschaftlich gefährde. Mit Bescheid des Zollamtes Feldkirch/Wolfurt wurde der Antrag abgewiesen. Nach Darstellung der einschlägigen Bestimmungen führte die belangte Behörde aus, dass ein besonderer Fall, der eine Erstattung rechtfertigen könnte, nicht vorliege. Im dagegen eingebrachten Rechtsmittel wurde vorgebracht, dass die Bf. bei Einbringung des Antrags nicht vertreten gewesen sei und deswegen das Zollamt verpflichtet gewesen wäre, die Bf. entsprechend zu unterrichten, wie Behauptungen (Anm. „über die Erstattungsfähigkeit“) zu erheben gewesen wären. Unter Hinweis auf die Rsp betont die Einschreiterin, dass Art 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG eine allgemeine Billigkeitsklausel darstelle, wenn sich das Entstehen der Steuerschuld aus Umständen ergebe, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Anmelders zurückzuführen sind und sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist; UFS 5.12.2011, ZRV/0032-Z2L/10). Dies sei der Fall weil die Bf. UID-Abfragen (Stufe 2) vorgenommen habe. Die Bf. könne nicht zur Verantwortung gezogen werden, wenn Finanzbehörden in den Mitgliedstaaten säumig sind, „missing Trader“ die UID-Nr zu entziehen). Mit BVE vom 31.1.2013 wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Die bescheiderlassende Behörde betont einerseits, dass die Bf. vollmachtslos eingeschritten sei und deswegen die Steuerschuld entstanden sei.

Zum „besonderen Fall“ wurde vorgebracht, dass eine Existenzgefährdung nicht geltend gemacht worden sei. Überdies liege auch keine sachliche Unbilligkeit vor, sofern Auswirkungen ihre Wurzel in generellen Normen haben. Die Entrichtung der EUSt als indirekte Vertreterin des jeweiligen Importeurs sei eine Auswirkung der geltenden Rechtslage; Hinweis auf VwGH 29.3.2007, 2006/16/0178.

Das Zollamt betonte weiters, dass zwingende Voraussetzungen für einen Erlass sei, dass der Anmelder weder in betrügerische Absicht noch offensichtlich fahrlässig gehandelt habe: „Diese offensichtliche Fahrlässigkeit kann beim Anmelder nur dann ausgeschlossen werden, wenn dieser unter Beachtung aller Vorschriften die erforderlichen Angaben dem ho Zollamt mitgeteilt, die geforderten Nachweise vorgelegt und alle ihm zumutbaren Handlungen gesetzt hat, um mögliche oder beabsichtigte Unregelmäßigkeiten zu erkennen bzw. abzuwehren“. Eine solche liege vor, weil kein Vollmachtsverhältnis vorliege, es nur minimale Preisaufschläge gebe (bzw. in einem Fall eine Preisminderung). Die Bf., so das Zollamt weiter, hätte erkennen können, dass der jeweiligen Rechnungen „wohl“ keine wirklichen Handelsgeschäfte zugrunde

liegen. Das Zollamt wiederholt, dass es dem Unternehmerwagnis eines indirekten Vertreters zuzuordnen wäre, wenn die EUSt zu entrichten sei.

Im weiteren Verfahrensgang betonte die Bf., dass die Bf. der Sorgfaltspflicht eines „ordentlichen Kaufmanns“ entsprochen habe (Hinweis auf VwGH 29.3.2007, 2006/16/0178; EuGH 6.9.2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona*). Überdies verweist sie auf den Erlass des BMF vom 25.4.2012 (BMF-010313/03333-IV/6/2012) in einem solchen Fall eine Erstattung der EUSt vorsehe.

Mit Eingabe vom 7.12.2022 teilte das Zollamt mit:

„Zur Vertretung

In allen vorliegenden Anmeldungen trat die Bf. als indirekte Vertreterin der jeweils angegebenen Warenempfänger auf. Sämtliche Verzollungsaufträge wurden jedoch durch die CH-Spedition erteilt. Es liegt in keinem einzigen Fall eine Beauftragung durch die angegebenen Warenempfänger vor. Somit handelte die Bf. im Sinne des Art. 5 Abs. 4 zweiter Absatz ZK ohne Vertretungsmacht und somit in ihrem eigenen Namen und auf eigene Rechnung.

Zur Überlassung der Waren

Die Überlassung der Waren erfolgte in allen gegenständlichen Fällen durch das e-Zoll-System.

Zum Vorliegen der Voraussetzungen für die igL bzw das igV

Es wird durch das BFG für jede einzelne Anmeldung zu beurteilen sein, ob eine steuerbefreite igL oder ein ebensolches Verbringen vorliegt. Dies wird auch relevant für die anstehende Erlassentscheidung sein. Außerdem kann auch die Nichteinhaltung der formellen Voraussetzungen in bestimmten Fällen zum Versagen der Steuerbefreiung führen.“ Nach Ansicht des Zollamtes hat die Bf nicht in gutem Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die getätigten Umsätze nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führten.

„Die Abliefernachweise (CMR) sind zumeist völlig unzureichend ausgefüllt, um davon ausgehen zu können, dass die Waren auch bei den Endempfängern angekommen sind. Zu den MRN xxxxxx liegen lediglich Übernahmebescheinigungen einer Spedition (IT-Spedition 1.) vor. Allein schon, um die Unmittelbarkeits-voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 3 UStG überprüfen zu können, wären weitere Nachweise erforderlich gewesen. Außerdem entsprechen diese Nachweise keinesfalls den Erfordernissen des § 3 der VO BGBl. 401/1996 vom 8.8.1996 (Frachtbrief mit drei Unterschriften insbesondere jener des Transporteurs).⁵ Auch für MRN XXXXX weisen die vorgelegten CMR- Frachtbriefe keine Unterschrift des Frachtführers auf.

Auch hier liegt (bis auf den CMR zur letztgenannten Anmeldung) lediglich eine Empfangsbestätigung der IT-Spedition 2. vor. Auch hier gilt das zur Überprüfung der Unmittelbarkeitsvoraussetzung Gesagte. Die Unterschrift im Feld 22 (Versender) des zu xcxcxx erscheint zweifelhaft. Die Warenversendung erfolgte in allen Fällen vom Sitz der Bf.

Zum Ort, an dem sich die Waren immer wieder befanden ...

Die Bf hätte allein schon auf Grund der vorliegenden Versandscheine und der darin enthaltenen Angaben erkennen müssen, dass die gegenständlichen Waren im Kreis (Norditalien – Schweiz/Tessin - Österreich – Norditalien) gefahren wurden. Auf Grund des Export-Vermerkes in den Versandscheinen war klar, dass die Waren in Italien steuerbefreit worden sind. Allein auf Grund der o.a. Transportroute hätten die Bf Zweifel haben und das Zollamt über diese informieren müssen. Hinzu kam dass, wie oben unter Punkt V ausgeführt, in diesem Fall sogar die Ausfuhranmeldung xxxxx. (Schweiz) am 26.6.2008 durch die Bf. erstellt wurde und dieselben Waren dann wieder – und diesmal von einem anderen Versender, wieder nach Österreich zurückgelangten um schließlich wieder nach Italien verbracht zu werden. Im Sinne der obigen Ausführungen vertritt das Zollamt die Auffassung, dass die Bf nicht in gutem Glauben gehandelt hat. Dies hat auch Auswirkungen auf die do. Entscheidung gem. Art. 239 ZK.

Zum Aufschlag

Wie aus der beiliegenden Excel-Tabelle gut ersichtlich ist, waren die Preisaufschläge zwischen den einzelnen Händlern sehr gering und sogar negativ (Hervorhebung in der Tabelle in Rot).“

In weiterer Folge wurde von der Bf. ausgeführt, dass die UID-Abfragen lückenlos durchgeführt wurden. Soweit die Abfragen telefonisch gemacht wurden, scheinen diese im Register nur dann auf, wenn sie von der abgefragten Stelle in dieses Register eingetragen wurden. Denkbar sei jedenfalls, dass einzelne derartige telefonische Anfragen nicht registriert wurden. Überdies habe die Bf. außer der Sonder-UID-Nummer fvs auch noch eine allgemeine UID-Nummer; möglicherweise wurden einzelne UID-Anfragen mit dieser UID-Nummer getätigt. Selbst wenn in einem Einzelfall die UID-Nummer der Empfängerin nicht abgefragt worden wäre, wovon die Beschwerdeführerin nicht ausgeht, hätte dies nichts am Ergebnis geändert, da unstrittig sämtliche Empfänger jeweils über eine gültige UID-Nummer verfügten.

Überdies sei der Umstand, dass sämtliche Aufträge für die erstellten Anmeldungen von der CH_Spedition stammten, für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ohne Bedeutung. Die Beschwerdeführerin wurde zur Anmeldung der Waren bevollmächtigt. Die Auftragserteilung zur Durchführung einer steuerbefreiten, innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß Art. 6 Abs.3 UStG enthalte auch die Bevollmächtigung zur Vertretung des Anmelders. Die Bf. verweist des

Weiteren auf § 25 lit. a AÖSp, wonach der Auftrag zur Versendung nach einem Bestimmungsort im Ausland den Auftrag zur Verzollung miteinschließt, wenn ohne sie die Beförderung bis zum Bestimmungsort nicht durchführbar ist. Die Bf. verweist auch auf vergleichbare schweizerische Bestimmungen. Die Bf. betont des Weiteren, dass sie den jeweiligen ausländischen Lieferanten/Absender vertreten habe.

Zu den Abliefernachweisen wird ausgeführt, dass für sämtliche Transporte Ablieferungsnachweise vorliegen:

„a) Anmeldung xxxx

Gemäß dem Verzollungsauftrag der CH_Spedition war der Empfänger die E_2 in Rom. Als Lieferadresse wurde die Firma IT-Spedition 2 angeführt. Die Ablieferung der Ware erfolgte bei der IT_Spedition 2. Diese hat den Empfang der Ware am 28.4.2008 auf dem CMR-Frachtbrief bestätigt.

b) Anmeldung xxxx

Beim diesbezüglichen Verzollungsauftrag der CH_Spedition ist als Empfänger die Firma M__ in Rom angeführt. Als Lieferadresse ist IT-Spedition 1 angeführt. Die Ablieferung der Ware erfolgte am 18.6.2008 bei der IT-Spedition 1. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum liegt vor.

c) Anmeldung xxxx

Der diesbezügliche Verzollungsauftrag lautet gleich wie zur Anmeldung lit. a). Die Firma IT_Spedition 2 hat den Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief per 23.9.2008 bestätigt.

d) Anmeldung xxxx

Hier lautet der Verzollungsauftrag gleich wie zu lit. b). Die Lieferadresse wurde nach Erteilung des schriftlichen Transportauftrags von CH_Spedition telefonisch dahingehend abgeändert, dass als Lieferadresse die IT_Spedition 2 angegeben wurde. Die IT_Spedition 2 hat gemäß dem vorliegenden CMR-Frachtbrief den Empfang der Ware auch bestätigt.

e) Anmeldung xxxx

Der Verzollungsauftrag lautete wie zu lit. b). Die IT-Spedition 1 SNC hat den Empfang der Ware am 8.7.2008 schriftlich bestätigt.

f) Anmeldung xxxx

Der Verzollungsauftrag lautete gleich wie zu a. Die IT_Spedition 2 hat den Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief am 31.7.2008 schriftlich bestätigt.

Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin bei einer identen Sendung sowohl für den Export, als auch bei der Einfuhr aus der Schweiz tätig war, ist für die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ebenfalls ohne Bedeutung. Zudem ist der Beschwerdeführerin dieser Umstand nicht bewusst gewesen. Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2008 insgesamt 24.748 Abfertigungen vorgenommen. Allein für EU-Einfuhren und Einfuhren nach Österreich sind 8.820 Abfertigungen angefallen. Zudem sind 9.109 Einfuhren in die Schweiz erfolgt. Bei dieser Anzahl ist es völlig undenkbar, dass die Mitarbeiter der Beschwerdeführerin einzelne Warenflüsse nachvollziehen können. Abgesehen davon kommt es immer wieder vor, dass Waren aus der EU ausgeführt und später wieder in die EU eingeführt werden. Dieser Umstand lässt keinesfalls auf betrügerische Handlungen schließen.

Bereits aus der enorm hohen Anzahl der Abfertigungen von 24.748 im Jahr 2008 und dem Umstand, dass nunmehr 6 Anmeldungen dem Zollamt verdächtig erscheinen, ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin keinen Grund hatte, an der Rechtmäßigkeit der Anmeldungen zu zweifeln. Die Aufträge zur Erstellung der Ausfuhr kamen aus verschiedenen Abteilungen (Logistikabteilung und Inlandsabteilung) und von verschiedenen Personen. Die Einfuhr und die Ausfuhr wurden in einem größeren zeitlichen Abstand von verschiedenen Personen bearbeitet, sodass hier kein Zusammenhang erkennbar war.

Die Auffassung des Zollamts, dass die Beschwerdeführerin nicht in gutem Glauben gehandelt hat und daher auch die Steuerschuld nicht nach Art. 239 ZK erlassen werden kann, ist daher verfehlt.“

Zu bemerken sei in diesem Zusammenhang, so die Bf weiter, dass die Zolldeklaranten nicht die Möglichkeiten der Recherche haben wie ein Zollamt; es bestehe auch nicht die Möglichkeit, die Rechtshilfe ausländischer Zollbehörden in Anspruch zu nehmen.

In der Stellungnahme vom 21.12.2022 verweist das Zollamt auf das bisherige Vorbringen und betont darüber hinaus: „Bei den gegenständlichen Fällen handelte es sich nicht um „gewöhnliche“ Verzollungen (VF 4000) sondern um betrugsanfällige 4200er-Verfahren mit entsprechenden Nacheispflichten und sehr hohen Rechnungsbeträgen. Außerdem war die Transportroute jedenfalls ungewöhnlich. Dies hätte bei Erstellung der Anmeldungen und Durchsicht der vorliegenden Unterlagen (insb. Versandscheine), sowie anschließenden Versandverfahren jedenfalls auffallen müssen. Die vorliegenden Transaktionen spielten sich innerhalb von zwei Monaten ab“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu den Rechtsquellen sowie dem entscheidungserheblichen Sachverhalt bezüglich der Abgabenvorschreibungen

Gegenständlich sind folgende Einfuhren:

- I. xxxx vom 24.4.2008
- II. xxxx vom 19.5.2008
- III. xxxx vom 16.6.2008
- IV. xxxx vom 4.7.2008
- V. xxxx vom 30.7.2008 und
- VI. xxxx vom 19.9.2008

Anzuwendende Rechtsquellen:

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

Art. 6 Abs. 3 UStG (Fassung BGBl I 71/2003)

Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, 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

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

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

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

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

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

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

(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.

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) 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 (MwSt-RL).

Die Art. 131 und 138 Abs. 1 der MwSt-RL entsprechen inhaltlich im Wesentlichen Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 und Art. 143 Buchst. d MwSt-RL dem Artikel 28c Teil D Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

Art. 131 MwStSystRL

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.

Art. 138 (1) MwStSystRL

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.

Art. 143 MwStSystRL lautet auszugsweise:

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 MwStSyst-RL wird bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG in der anzuwendenden Fassung:

Das im § 1 genannte Zollrecht der Union, 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 (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich 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.

§ 26 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt, dass für die EUSt die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist.

Art. 204 ZK

(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 einfuhrabgabepflichtigen 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 Einfuhrabgabefreiheit 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.

(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 übergeführt 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 Einfuhrabgabefreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen 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 idF BGBl I 1998/13 schuldet in den Fällen einer Befreiung von der EUST nach Artikel 6 Abs. 3 des UStG 1994 eine nach Artikel 204 Abs. 1 ZK entstehende EUST-Schuld auch der Anmelder, wenn dieser nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Gemäß § 5 ZollR-DG idF BGBl 1994/659 hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgeblichen Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Wenn einfuhrabgabepflichtige Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, ist Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Wird ein Gegenstand iSd § 1 Abs. 1 Z 3 UStG in Österreich eingeführt, dann ist grundsätzlich nach § 19 Abs. 5 iVm § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 201 Abs. 3 ZK die EUST in Österreich zu entrichten.

Wird der Gegenstand jedoch in einen anderen Mitgliedsstaat weitergeliefert (oder verbracht), dann kommt es unter bestimmten Voraussetzungen zur EUST-Befreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG (Verfahren 4200). Die Besteuerung erfolgt im Bestimmungsmitgliedstaat als innergemeinschaftlicher Erwerb.

Art. 6 Abs. 3 UStG ist daher richtlinienkonform so auszulegen, dass sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann.

Die Bf. hat bei den in Rede stehenden Zollabfertigungen durch Eintragung des Verfahrenscode 4200 im Feld 37 der Zollanmeldungen beantragt, die Befreiung von der EUSt nach Art. 6 Abs. 3 UStG zu gewähren.

Die Steuerbefreiung nach der zitierten Norm findet bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch für den Fall Anwendung, dass die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar innergemeinschaftlich verbraucht werden, da gemäß Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) als innergemeinschaftliche Lieferung gilt.

Nach Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 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.

§ 38 ZollR-DG idF BGBl. I 1998/2013 lautet:

(1) Die geschäftsmäßige, wenn auch unentgeltliche direkte Vertretung bei der Abgabe von Zollanmeldungen im Anwendungsgebiet wird im Sinn des Artikels 5 Abs. 2 ZK den Spediteuren, den Frachtführern, einschließlich der dem Eisenbahnverkehr oder Postverkehr dienenden Einrichtungen, sowie den sonst hierzu nach geltendem Recht befugten Personen vorbehalten. § 84 BAO ist anzuwenden.

(2) Im Sinn von Artikel 5 Abs. 5 ZK hat der direkte Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht und der indirekte Vertreter durch einen schriftlichen Auftrag seine Vertretungsmacht nachzuweisen, wenn sie nicht amtsbekannt ist oder für den betreffenden Vertreter eine abweichende gesetzliche Regelung gilt. Für die indirekte Vertretung zur Abgabe einer Anmeldung genügt die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere.

§ 26 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt, dass für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist.

Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK können Einfuhrabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, welche sich aus Umständen ergeben, 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.

Gemäß Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO entscheidet die Entscheidungsbehörde, sofern nicht nach Art. 905 ZK-DVO die Kommission zu befassen ist, von sich aus, die Einfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Gemäß § 83 ZollR-DG liegt im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Art. 239 ZK in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO 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. Letzteren Falls stellte 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."

Sachverhalte:

I. xxxx vom 24.4.2008

Mit Antrag vom 24.4.2008 sollten Nichtunionswaren, vor allem PC-Kleinteile, Fotoapparate, Speicher RAM, Tintenpatronen und dergleichen mit Ursprung aus asiatischen Ländern (MY, SG, EU, JP, US, CN, CR, TH, ID -27 Positionen) mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die L__ mit Sitz in Budapest; Empfänger die E_2 mit Sitz in Italien. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für die E_2 tätig (Header – 14). Vor Abschluss des Kaufvertrages zwischen L__ und E_2 verkaufte die R__ an L__. Laut Angaben in der Zollanmeldung vertrat die Bf. indirekt den Empfänger der Waren, die E_2. In zwei – vorgeschalteten – Versandverfahren T2 (yyyy, bestätigt mit 7.4.2008 und yyyy, bestätigt mit 6.3.2008) wurden überdies Gemeinschaftswaren der Position 8471 und 3215 aus Italien an R_2, Ort geliefert. Dies betrifft einerseits 4 Paletten der Position 8471 die durch das Unternehmen E___ durch yyyy vom 15.4.2008 geliefert wurden. Und andererseits 16 Paletten Waren der Position 3215 durch das Unternehmen R__, Via 2. Mit Schreiben vom 7.12.2022 ergänzte das Zollamt: Für alle in den vorgenannten Versandscheinen erfassten Waren wurden die italienischen umsatz- steuerbefreienden Ausfuhranmeldungen MRN yyyy vom 6.3.2008 sowie yyyy vom 7.4.2008 erstellt. Durch den Exportvermerk „Esportazione“ auf beiden im obigen Absatz genannten Versandscheinen wird die steuerbefreiende Ausfuhr aus Italien ebenfalls dokumentiert.

Diese mittels T2 an die CH gelieferten Gemeinschaftswaren waren wiederum Teil der Zollanmeldung MRN xxxx vom 24.4.2008. Diese Unionswaren waren in der Zollanmeldung genannt, wie den Ergänzungen zum Feld 44 der Positionen zu entnehmen ist; dh sie wurden mittels T 2 als Gemeinschaftswaren von Italien in die Schweiz geliefert, um anschließend im

Verfahren 42 wieder nach Italien zurückzukehren und zwar an die E_2. Im Feld 40 der Zollanmeldung wurde hingegen auf ein externes Versandverfahren als Vorpapier Bezug genommen (Code 821); tatsächlich handelte es sich unzweifelhaft um ein T2, wie den Akten zu entnehmen ist. Die Waren seien, so das Zollamt in der Stellungnahme vom 7.12.2022 nie aus dem Schweizer Zollgewahrsam entnommen worden, was durch die MRN-Nennung der vorangehenden Versandscheine dokumentiert werde.

Mit einem internationalen Frachtbrief CMR vom 25.4.2008 wurde als Bestimmungsort die E_2 angegeben; als Absender war die L__ angegeben (Frachtführer F-1). In einem „Transporto Internazionale“ (CMR Nr. xxxx vom 23.4.2008) war als Absender die R___, Via xx angegeben; als Empfänger die L__ in Ungarn co/Bf; Entladestelle Lustenau. Der konkrete Auftrag zur Verzollung wurde von einer CH_Spedition, yyy in der Schweiz erteilt. Im Verzollungsauftrag für die Bf wurde einerseits ausgeführt, dass die Ware in Österreich verzollt werden sollte und anschließend wiederum ein T2 Verfahren eröffnet werden sollte, um über die Schweiz wieder nach Italien zu gelangen (über R___; Stempel des schweizerischen Zollamtes vom 23.4.2008). Das Zollamt führt dazu in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022 aus: Die vorigen Angaben in Klammer beziehen sich nicht auf das auf die gegenständliche Verzollung folgende T2, sondern auf jenes, mit dem die Waren in die Schweiz gelangten. Dieses T wurde auch in der Verzollung als Vorverbuchung angeführt. Als Lieferadresse war im Verzollungsauftrag die IT-Spedition 2 angegeben, die Übernahme wurde am 28.4.2008 mittels Handzeichen (IT-Spedition 2) bestätigt; s auch Vorbringen der Bf. vom 20.12.2022.

Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist E_2 ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via X) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei. Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa E_2 bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die E_2 sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe sie ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet.

Nach Mitteilung der Bf vom 25.11.2022 wurde die UID-Nr der E_2 im Jahr 2008 telefonisch abgefragt, ebenso die L__ und zwar telefonisch, am 16.6.2008 sowie am 2.2.2012. Die Anfragen haben ergeben, dass die UID-Nr der L__ gültig war, ebenso der E_2 (bis 18.10.2008 so die Bf.). Dazu führt das Zollamt mit Schreiben vom 7.12.2022 aus: „Nach den vorliegenden Unterlagen (siehe Anlage E_2) erfolgte die erstmalige Stufe-2- Gültigkeitsabfrage der UID IT06372911005 durch die Bf. am 16.8.2008, also erst ca. vier Monate nach der

gegenständlichen Anmeldung. Die erstmalige Stufe-2-Abfrage der UID L_UID erfolgte am 21.5.2010 über Finanz Online (siehe Anlage L__), also zeitlich weit nach den betroffenen gegenständlichen Abfertigungen. Bei der oben angeführten Abfrage vom 16.6.2008 handelte es sich um eine Stufe-1-Abfrage (Bestätigung, dass die UID gültig ist). Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN xxxx keine Unterschrift des Frachtführers aufweise und deswegen die Erfordernisse des § 3 der VO BGBl. 401/1996 nicht erfüllt seien.

II. xxxx vom 19.5.2008

Mit Antrag vom 19.5.2008 sollten Nichtunionswaren (Driver Smart Cards und Notebooks) mit Ursprung aus asiatischen Ländern (TW, CN) mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die L__ mit Sitz in Budapest; Empfänger die M__ in Rom. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für den Empfänger tätig. Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen L__ und M__ zugrunde (xxxx v. 6.5.2008). Zuvor wurden dieselben Waren von R__ an L__ verkauft (Fattura 014 vom 24.4.2008). Auch eine Rechnung vom 28.4.2008 ist aktenkundig. Das Zollamt betonte dazu in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022: Diese gehört zu der umsatzsteuerbefreienden Ausfuhr (Verfahren 1000) vom 28.4.2008.

In zwei – vorgeschalteten – Versandverfahren T2 wurden die Waren zunächst mit T2 (xxxx, behördliche Bestätigung vom 24.4.2008) aus Italien in die Schweiz verbracht (U1 und U2). Auf dem Versandschein befindet sich der Exportvermerk "Esportazione" (umsatzsteuerfreie Ausfuhr). Anschließend wurden die Waren mittels zweitem Versandschein T2 von der Schweiz zur Bf verbracht (xxxx; Bestätigung des schweizerischen Zollamtes vom 19.5.2008). Am selben Tag wurde der Antrag auf eine steuerbefreite Einfuhr eingebracht (siehe oben).

Auch in diesem Fall wurde im Feld 44 der Code 821 (T1) angegeben, allerdings handschriftlich durchgestrichen und 822 (T2) eingefügt. Das Vorpapier ist auch in diesem Fall unzweifelhaft ein T2 (xxxx); Hinweis auf schweizerische Zollgewahrsam.

Zu M__ wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „...has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by failing to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde abgefragt (Stufe 2, gültig). Nach Mitteilung der Bf. sei nochmal am 15.11.2010 abgefragt worden; die UID-Nr sei auch 2010 noch gültig gewesen.

L__: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L__ weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte

auch nie über die Waren. Die L__ habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L__ abgefragt (gültig; Stufe 1 Abfrage am Europa Server). Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der xxcx keine Unterschrift des Frachtführers aufweise und deswegen die Erfordernisse des § 3 der VO BGBl. 401/1996 nicht erfüllt seien.

III. xxxx vom 16.6.2008

Mit Antrag vom 16.6.2008 sollten Nichtunionswaren (Smart Card Readers etc.) mit Ursprung US mittels Verfahrenscode 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender und Verkäufer war die T__ mit Sitz in New York, Empfänger die L__ in Budapest. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet wurde im Feld 44 der Anmeldung die M__ mit deren UID-Nr angegeben. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für L__ tätig.

Der Einfuhr liegt ein Kaufvertrag zwischen T__ und L__ zugrunde (Nr 08/16 vom 6.6.2008). Anschließend wurden die Waren mit 10.6.2008 von L__ an M__ weiterverkauft (dddd). Am 13.6.2008 wurde von der Fa CH_Spedition ein Verzollungsauftrag erteilt; Lieferadresse: IT-Spedition 1. Auch eine Fattura vom 30.5.2008 von EOS an R__ ist aktenkundig (1346); Hinweis auf eine steuerfreie Ausfuhr aus Italien vom 31.5.2008. Das CNR Nr xxxx weist als Absender die T__ und als Empfänger L__ aus. Im Feld 40 ist der Code 821 angegeben und xxxx. In diesem Fall sind die Waren ebenfalls mittels T2 (xxxx) zuvor ausgeführt worden. Ein T2 in Richtung Österreich ist nicht aktenkundig. Das Zollamt betont, dass die ggstl. Waren am 31.5.2008 aus Italien umsatzsteuerbefreit ausgeführt worden wären (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Zu M__ wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by falling to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde M__ abgefragt (Stufe 2, gültig).

L__: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L__ weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L__ habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung

erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L__ abgefragt (gültig). Hier handelte es sich, so das Zollamt, um eine Stufe 1 Abfrage am Europa Server (Stellungnahme vom 7.12.2022).

Überdies betont die belangte Behörde, dass in der Einfuhr mit der MRN xxxx lediglich eine Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte in ihrem Vorbringen vom 20.12.2022, dass die Ablieferung der Ware am 18.6.2008 bei der IT-Spedition 1 erfolgte. Die Empfangsbestätigung mit Unterschrift, Eingangsstempel und Datum lägen vor, so die Bf.

IV. xxxx vom 4.7.2008

Als Vorpapier wurde im Feld 40 der Code 821 (T1) angegeben (xxxx). Zuvor sind die Waren mittels T2 in die Schweiz verbracht worden (xxxx); dies – so die Bf. – sei ihr aber nicht bekannt (Schreiben vom 22.11.2022) Als Empfänger war L__ im Zollpapier angegeben, Abnehmer war wiederum M_____.

Zu M__ wurde von der italienischen Finanzverwaltung mitgeteilt: „has no headquarters and the registered office of Rome received only the post; b. has made a considerable IC acquisition in a short time by falling to submit tax returns. The goods purchased are at risk of tax evasion; c. is a missing trader.“

Am 3.7.2008 wurde M_____ abgefragt (Stufe 2, gültig)

L__: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L__ weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L__ habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

Am 16.6.2008 wurde die Fa L__ abgefragt (gültig). Hierbei handelte es sich, so das Zollamt, um eine Stufe 1 Abfrage am Europa Server (Stellungnahme vom 7.12.2022). Überdies betont die belangte Behörde auch hinsichtlich der xxxx, dass lediglich eine Übernahmebescheinigung einer Spedition vorliege. Die Bf. betonte, dass die IT-Spedition 1 SNC hat den Empfang der Ware am 8.7.2008 schriftlich bestätigt habe.

V. xxxx vom 30.7.2008

Mit Antrag vom 30.7.2008 sollten Nichtunionswaren (Software und dergleichen) mit Ursprung EU und CN mittels Verfahrenscodes 4200 in den freien Verkehr überführt werden. Versender

und Verkäufer war die Fa G____, Empfänger die L__ in Budapest. Als Warenempfänger, bei dem die Versendung endet, wurde im Feld 44 der Anmeldung die E_2 mit deren UID angegeben. Die Bf trat für die Empfängerin als indirekte Vertreterin auf. Aktenkundig sind ein Kaufvertrag von L__ an E_2 vom 8.7.2008, xxxx, ein Kaufvertrag von G____ an L__ vom 20.6.2008, 08/20. Laut Verzollungsauftrag vom 28.7.2008 wurde die Bf beauftragt, eine Verzollung vorzunehmen; Lieferadresse IT-Spedition 2 Als Frachtführer trat die Frachtführer 2 auf; Übernahmebestätigung vom 31.7.2008 durch die IT-Spedition 2 ist aktenkundig. Laut beigefügter CMR war Empfänger die E_2 in Rom. Ausgeführt wurden die Waren mit xxxx am 26.6.2008 (Versender hmn0iu. GmbH in Wien und Empfänger: R__ Ort Budapest. Die Bf war laut Zollanmeldung als indirekte Vertreterin für den Empfänger tätig. Ein T2 ist nicht aktenkundig, allerdings könne dies – so die Bf – nachgereicht werden (Schreiben vom 22.11.2022). Das Zollamt betont in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022, dass die ggstl. Waren mit T1 xxxx nach Österreich gelangt seien.

E_2: Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist E ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via X) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei. Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa E_2 bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die E_2 sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe die E_2 ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet. Die Bf. verweist auf das bereits Vorgebrachte zu E_2 (Schreiben vom 22.11.2022). UID-Nr wurde im Jahr 2008 schriftlich nicht abgefragt, war aber gültig.

L__: Nach Mitteilung der ungarischen Verwaltung verfügte die L__ weder über Warenlager und auch über keine Angestellten (Zeitraum der Prüfung: April bis September 2008); sie war weder in Kontakt mit den Kunden, noch mit den Lieferanten. Sie hat nicht befördert und verfügte auch nie über die Waren. Die L__ habe keine Geschäfte unter ihrem eigenen Namen und auf ihren eigenen Nutzen ausgeführt. Sowohl die Rechnungsausstellung als auch die Bezahlung erfolgte aufgrund der Anleitung anderer Firmen. Sie erzielte aber Provisionen aus ihren Vermittlungen.

UID-Nr. wurde am 16.6.2008 abgefragt, war gültig. Hierbei handelte es sich um eine Stufe-1 Abfrage am Europa Server, so das Zollamt in seiner Stellungnahme vom 7.12.2022.

Die Bf. betonte, dass der Empfang der Ware auf dem CMR-Frachtbrief am 31.7.2008 schriftlich bestätigt worden sei.

VI. xxxx vom 22.9.2008:

Mit Antrag vom 19.9.2008 sollte Software (Arbeitsspeicher) mit Ursprung US mittels Verfahren 4200 eingeführt werden; Versender war die L__ und Empfänger die E_2 in Rom. Die Bf trat für die E_2 als indirekter Vertreterin auf. im Feld 40 wurde auf ein Vorpapier T1 verwiesen (b3rtnu0; h35n0u an die Bf.). Dieser Abfertigung zugrunde gelegt waren wieder ein Kaufvertrag von h35n0u an L__ vom 11.9.2008 sowie L__ an E_2 vom 17.9.2008 und 21.7.2008. Der Verzollungsauftrag wurde wieder vom CH_Spedition erteilt. Mittels T2 wurden die Waren zuvor von hmn0iu Wien an CH_Spedition SA ausgeführt bzw im Verfahren 1000 an R__, CH.

E_2: Nach Mitteilung der italienischen Zollverwaltung ist dieses Unternehmen ein Missing Trader (Laut Mitteilung der italienischen Steuerbehörden wurde mit 14.7.2010 eine steuerliche Prüfung vorgenommen. Nach Auskunft der italienischen Steuerbehörden existiere an der genannten Adresse (Via X) zu diesem Zeitpunkt keine derartige Firma. Der Portier des Hauses habe angegeben, dass die Firma schon lange nicht mehr dort gewesen sei . Auch der Vertreter der Fa. sei an dieser Adresse unbekannt. In einer weiteren Mitteilung der italienischen Verwaltung wurde betont, dass die Fa E_2 bis 2008 wirtschaftlich tätig gewesen sei: So habe sie zwischen den 1.1.2008 und dem 30.9.2008 innergemeinschaftliche Erwerbe für € 9.087.291 getätigt, ohne jedoch die geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten; die E_2 sei ein Missing Trader. Es sei nicht verwunderlich, dass bei der Prüfung im Jahr 2010 weder die Firma selbst noch die genannten Vertreter an der angegebenen Adresse nicht aufgefunden werden konnten, habe die E_2 ihre Tätigkeit doch mit 18.12.2008 beendet.

UID-Nr wurde im Jahr 2008 schriftlich nicht abgefragt, war aber gültig. Die Bf. verweist wiederum auf das mit 22.11.2022 Vorgebrachte. Überdies sei, so die Bf., der wirtschaftliche Schaden die nicht entrichtete Erwerbsteuer, nicht aber die EUST.

Für die MRN xxxx existiert eine Empfangsbestätigung einer Spedition (23.9.2008, Namenszeichen).

Erwägungen zu allen Einfuhrfällen:

Zunächst darf festgehalten werden, dass die Manuduktionspflicht der Behörde die Tätigkeit eines Rechtsanwalts nicht zu ersetzen vermag: Die Hilfeleistung im Verfahren ist durch § 113 BAO bestimmt, wonach – auf Verlangen – den nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertretenen Parteien „die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen“ zu geben und sie über die mit „ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen“ zu belehren sind. Es besteht nach der Rsp des VwGH aber keine behördliche

Verpflichtung, der Partei „Ratschläge über den Inhalt erfolgsversprechender Eingaben zu geben oder Anleitungen dahingehend zu erteilen, bei welchem Sachvorbringen eine für sie günstige Entscheidung zu erwarten wäre“; VwGH 4.9.2003, 2000/17/0166; 29.7.2010, 2006/15/0310. Damit kann aber eine behördliche Unterstützung hinsichtlich der zu konkretisierenden Behauptungen in einem Antrag auf Erstattung nicht gefordert werden; diese Hilfe ist von einer Anleitungspflicht nicht erfasst; vgl *Ritz*, BAO⁷ (2021), § 113 Rz 1 mwN. Sohin kann der beschwerdeführenden Partei auch nicht gefolgt werden, dass ein Verfahrensmangel vorliege, der das Gericht verpflichte, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Erwägungen zu Einfuhrfällen III – VI:

Des Weiteren wird in der stRSp des VwGH verteten, dass der von einem herangezogenen Gesamtschuldner eingewandte Vertrauensschutz oder dessen Gutgläubigkeit im Erlass- oder Erstattungsverfahren nach § 83 ZollR-DG zu prüfen sei (vgl. etwa VwGH 28.9.2016, Ra 2016/16/0052; 25.4.2017, Ra 2016/16/0059); 21.11.2017, Ra 2017/16/0037).

Der VwGH führt dazu aus, dass Vertrauensschutz einer Person, welche die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat und alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, zu gewähren sei; der EuGH habe etwa im Urteil vom 21. 12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10, Rn. 26, als Kriterium gesehen, das im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sei, ob eine Person als Gesamtschuldner der Mehrwertsteuer herangezogen werden kann. Im Erkenntnis vom 25.4.2016, Ra 2016/16/0059, hat der VwGH dargelegt, weshalb diese vom EuGH getroffenen Aussagen noch nicht bei der Heranziehung eines Steuerschuldners nach § 71a ZollR-DG, sondern im Verfahren über einen Erlass oder eine Erstattung nach § 83 ZollR-DG maßgeblich sind.

„Art. 6 Abs 3 UStG lässt die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit von Einfuhren aus Drittstaaten zu, sofern die Waren anschließend Gegenstand einer innergemeinschaftlichen Lieferung werden („Verfahren 42“). In den Fällen, in denen der Nachweis über eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht gelingt, wird in der Regel der Spediteur als Steuerschuldner herangezogen. Art. 239 Abs 1 zweiter Anstr. ZK i. V. m. Art. 899 Abs 2 ZK-DVO lässt eine Erstattung oder einen Erlass von Abgaben zu, sofern es sich um „besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind“. Ein „besonderer Umstand“ ist eine Generalklausel, die alle anderen Umstände berücksichtigen soll, in denen es aus anderen Gründen nicht gerechtfertigt ist, Abgaben zu erheben (Art. 239 Abs 1 zweiter Anstr. ZK i. V. m. Art. 899 Abs 2 ZK-DVO; vormals Art. 13 Erstattungs-VO): „*Befindet sich ein Beteiligter im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbeteiligten, welche dieselbe Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Situation, liegt ein besonderer Umstand vor*“; *Summersberger*, Vertrauensschutz im Verfahren 42 SWI 2014, 278 (279) mwN. Die zentrale Frage ist sohin, ob der „Anmelder zum Zeitpunkt der Zollabfertigung die ihm mögliche und zumutbare Sorgfalt aufgewendet hat“, dh ob er alle

Maßnahmen getroffen hat, um sich vor jeglichem Geschäftsrisiko im Zusammenhang mit der Zollabfertigung zu schützen; dazu gehört auch die „Überwachung des Auftraggebers“ oder die Überprüfung, dass die „angemeldeten Gegenstände den tatsächlich gestellten Waren“ entsprechen: s. *Summersberger*, aaO.

Dazu führt die belangte Behörde zunächst an, dass eine Unbilligkeit nicht vorliegen könne, weil die Gesamtschuldnerschaft der indirekten Vertreterin Ausfluss einer generellen Norm sei. Abgesehen davon, dass die belangte Behörde im Verfahren diese Rechtsposition selbst nicht vertritt, da sie der Ansicht ist, dass ein Eigengeschäft vorliegt, mag das BFG diese Ansicht auch sonst nicht zu teilen; s dazu BFG 30.12.2022, RV/5200047/2012:

Zum Ersten ist im Rahmen der „Billigkeitsprüfung“ fest zu halten, dass Art 6 Abs 3 BMR im Kern eine direkte Vertretung verlangt, auch wenn nach stRSp des BFG und Lehre eine Steuerfreiheit im Zuge einer indirekten Vertretung möglich bleibt und gerechtfertigt ist: In diesem hier zu beurteilenden Sachverhalt wird ein Unternehmen vertreten das zur Umsatzsteuer in Österreich nicht registriert ist. In diesem Fall ist eine indirekte Vertretung gerechtfertigt, weil der Spediteur als Vertreter von der Erfüllung aller umsatzsteuerlichen Pflichten für den Vertretenen befreit ist; *Ruppe/Achatz*, USt-Kommentar⁵ (2017) Art 6 BMR Rz 19 ff; *Tumpel in Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG, 3. Aufl. (2021), Art. 6 Rz 32:

Mit Hilfe einer „Sonder-UID“ kann entsprechend Rz 3951 bis Rz 3959 UStR nämlich eine vereinfachte Abwicklung erreicht werden, wenn Waren durch ausländische Unternehmer, die im Inland nicht zur USt erfasst sind, eingeführt werden. In diesem Fall ist der Spediteur indirekter Vertreter im Sinne des Zoll- und EUSt-Rechts; besondere umsatzsteuerliche Pflichten hat er nicht zu erfüllen, weil er nicht als Fiskalvertreter auftritt; *Summersberger*, Verfahren 42: Eine Analyse zu einfuhrumsatzsteuerlichen Vereinfachungen, StAW 2016, 43 (56 ff). Nach der Rsp des BFG ist es dem Grunde nach rechtskonform, wenn im Verfahren 42 ein Spediteur nur als indirekter Vertreter, nicht aber als direkter Vertreter im Sinne des Zoll- und EUSt-Rechts und umsatzsteuerlicher Fiskalvertreter auftritt. Die Sonder-UID wird in diesem Zusammenhang nur und ausschließlich für Zwecke einer indirekten Vertretung erteilt; zur fehlenden gesetzl. Verankerung s UFS 11.4.2012, RV/0759-G/10.

Die Vergabe einer (vergleichbaren) Sonder-UID für die Ausübung der Fiskalvertretung, um die umsatzsteuerlichen Pflichten für den Vertretenen zu erfüllen, verbunden mit einer direkten Vertretung für die EUSt, ist de lege lata im UStG nicht ausgeschlossen, wird aber nach der Verwaltungspraxis und digitalen Programmierung in E-Zoll nicht zugelassen; ZK-4200, Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, 1.1. Voraussetzungen für die Anwendung der Sonder-UID, 10-1; BFG 13.02.2013, ZRV/0001-Z3K/11; *Summersberger*, StAW 2016, 43 (59 ff); s dazu als Vergleich die gesonderte UID-Nr für die Geschäfte als Fiskalvertreter nach deutschem Recht; *Fischer/Livonius*, Der Fiskalvertreter³ (2011) 21 ff. Im Gegensatz zur Verwaltungspraxis in Österreich betont der VwGH aber, dass einer Spedition im Verfahren 42 das Recht zustehe, als Fiskalvertreter aufzutreten; s VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070. Eine

Beschränkung dieser im UStG in § 27 Abs 7, 8 UStG verankerten Fiskalvertretung durch faktische Umstände („E-Zoll“) und eine „zwingende Ersetzung“ dh Substituierung der im UStG verankerten Fiskalvertretung durch eine zollrechtliche indirekte Vertretung ist sohin nach Ansicht des BFG contra legem und unbillig; s *Summersberger*, aaO; s auch *Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel*, Neuregelung der Einfuhrumsatzsteuer-Befreiung nach Art 6 Abs 3 UStG im zollrechtlichen Verfahren 42, StAW 2016, 163 (166 ff).

Jedem Verfahren 42 kann sohin ein unbilliger Kern zugrunde liegen, wenn eine Spedition die Absicht hat direkt zu vertreten und als Fiskalvertreter für Unternehmen aufzutreten, die im Inland über keinen Sitz verfügen: Wird eine entsprechende Sonder-UID für einen Fiskalvertreter nicht erteilt oder/und lässt das E-Zollsystem eine direkte Vertretung/Fiskalvertretung nicht zu, da nur eine Sonder-UID für einen indirekten Vertreter erteilt und nutzbar gemacht wird, ist dies unbillig. Zwar wird in Fällen, in denen ein Spediteur die Absicht hatte, direkt zu vertreten, dies aber nicht möglich gemacht wird, eine umsatzsteuerliche Vereinfachung erreicht, dadurch aber auch in die (zollrechtliche) Wahlfreiheit eingegriffen, wobei eine Verankerung im Zollkodex nicht ersichtlich ist; *Reiche*, Zur Vertretungsbefugnis im Zoll- und Steuerrecht im Verfahrenscode 42 – einige Bemerkungen aus deutscher Sicht in *Summersberger* (Hrsg), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014) 109 (123) ff.

Zum Zweiten ist als Kernbegründung für den Spruch ohnehin festzuhalten, dass die Rechtsprechung des EuGH zur (Aufrechterhaltung) der Steuerschuldnerschaft sowie des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen wäre. Hier darf auf die Rs *Vetsch* verwiesen werden, wonach es darauf ankommt, ob der Schuldner „wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser spätere Umsatz in eine vom Empfänger begangene Steuerhinterziehung einbezogen war“; EuGH 14.2.2019, C-531/17, *Vetsch*. Ein solches Wissen ist nicht aktenkundig. Auch ein (vorwerfbares) Nichtwissen ist nicht erkennbar. Es lagen in allen Fällen Rechnungen vor, ordnungsgemäße Frachtbriefe und dergleichen. Ja selbst Übernahmebestätigungen lagen in allen Fällen vor (wenn auch teilweise formell mangelhaft). Ein vorwerfbares Handeln, dass die Aufrechterhaltung der Steuerschuldnerschaft der Bf. zur Folge hätte, ist nicht erkennbar; zum Nachweiserfordernis für die Behörde s EuGH 1.12.2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*. Die beiden Empfänger verfügten überdies über aufrechte UID-Nummern zum Zeitpunkt der Zollabfertigungen. Für den ersten Empfänger hat die Bf. in der Stufe 2 abgefragt, bei dem zweiten Empfänger hingegen nicht, nachweisbar bleibt aber dass auch der zweite Empfänger im Jahr 2008 rechtlich existent war. In einem Fall wie diesem (Einfuhrfälle III bis VI) ist sohin unzweifelhaft eine Erstattung vorzunehmen; vgl. BFG 30.09.2020, RV/5200113/2013; s auch VwGH 12.2.2021, Ra 2020/16/0167.

Erwägungen zu den Einfuhrfällen I-II:

In der E v. v. 7.5.2020, Ra 2020/16/0007 führte der VwGH aus:

„Aufgrund der Zolldokumente ergibt sich, dass die gegenständlichen Waren nicht aus einem Drittland, sondern von Italien aus versandt worden sind. Dort sind die Waren zuvor zur Ausfuhr angemeldet und im Anschluss daran in das interne Versandverfahren (T2) übergeführt worden. Damit wurde für die Waren die Steuerbefreiung in Italien bewirkt. Die Unterbrechung der Beförderung (Umladung) und Beendigung des (ersten) Versandverfahrens in der Schweiz, sowie die neuerliche Überführung der Waren in ein Versandverfahren T2 (unter Anführung der MRN der vorausgegangenen Versandverfahren T2) ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Einfuhr aus einem Drittland im Sinne des Art. 143 MwSt-SystRL vorliegt. Die Waren wurden in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Sie wurden lediglich im Rahmen einer gebrochenen Durchfuhr durch das Zollgebiet der Schweiz durchtransportiert und in Österreich bei der Zollstelle Meiningen zur Abfertigung gestellt.“

Die Waren wurden auch in diesen zwei Einfuhren in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Nach Ansicht des Gerichts sind die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Lieferung im Einklang mit der Rsp des VwGH (7.5.2020, Ra 2020/16/0007) nicht erfüllt, weil ein Statuswechsel nicht stattgefunden hat; s Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 30.12.2022, RV/5200047/2012. Ausgeschlossen bleibt eine Erstattung deswegen in den unter I und II genannten Einfuhren, weil ein Verfahren 42 dem Grunde nach nicht zu gewähren gewesen wäre (mangels Lieferung aus einem Drittland, sondern Kreisverkehr mit Italien mittels T2); ein Vertrauen in ein Verfahren 42 ist sohin nicht zu schützen. Diesbezüglich ist sohin die Beschwerde abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (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 Rechtsprechung des VwGH im Verfahren 42 ist ausreichend geschärft.

Salzburg, am 9. Jänner 2023