

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in Vertretung des Richters R1 in der Beschwerdesache MagS, als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, Adresse1, gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 22. April 2009, GZ. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

1.) Die Festsetzung der Abgaben wird wie folgt geändert:

| Abgabe                   | Betrag in Euro |
|--------------------------|----------------|
| Nachforderung Zoll (A00) | 4.078.510,33   |
| Einfuhrumsatzsteuer      | 9.483.658,70   |
| Abgabenerhöhung (1ZN)    | 2.116.541,21   |
| Summe                    | 15.678.710,24  |

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruchs dieses Bescheides bilden.

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenvorschreibung eine Abänderung zu Gunsten der Zollschuldnerin in der Höhe von Euro 12.327.695,25 laut nachstehender Aufstellung:

|                   | Zoll         | EUST          | ZN           | Summe         |
|-------------------|--------------|---------------|--------------|---------------|
| Festgesetzt wurde | 7.811.744,95 | 16.514.365,50 | 3.680.295,04 | 28.006.405,49 |
| Festzusetzen war  | 4.078.510,33 | 9.483.658,70  | 2.116.541,21 | 15.678.710,24 |
| Gutschrift        | 3.733.234,62 | 7.030.706,80  | 1.563.753,83 | 12.327.695,25 |

2.) Der Spruch des Bescheides des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 22. April 2009, Zl. zzz, wird dahingehend geändert, dass die Eingangsabgabenschuld hinsichtlich der festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b

und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstanden ist.

3.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit dem an den nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn MagS., nunmehr Adresse2, als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, Adresse1, gerichteten Sammelbescheid vom 22. April 2009, GZ. zzz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und eine Abgabenerhöhung fest.

Bescheid I betrifft die nachträgliche buchmäßige Erfassung einer Zollschuld in der Höhe von Euro 7.811.744,95 im Grunde des Art. 220 Abs. 1 ZK.

Bescheid II betrifft die Festsetzung einer Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von Euro 16.514.365,60. Das Zollamt stellt dazu fest, hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen im Bescheid genannten eingangsabgabepflichtigen Waren sei es zur Überführung in den zollrechtlich und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Code 42xx) gekommen und die NNGmbH habe die hierfür erforderlichen Pflichten nicht erfüllt. Für dieses Unternehmen sei dadurch gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm §§ 2 Abs. 1 und 71a ZollR-DG die Eingangsabgabenschuld entstanden.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid im Grunde des § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von Euro 3.680.295,04 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 28. Mai 2009 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wies diese Berufung mit Berufungsvor-entscheidung vom 26. April 2010, Zl. zZz, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 26. Mai 2010.

Dieses Rechtsmittel ist nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die NNGmbH (NN), ein Speditionsunternehmen, beantragte mit den hier gegenständlichen 1.195 Zollanmeldungen im Zeitraum zwischen Mai 2006 und März 2008 beim Zollamt die Überführung verschiedener Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Binnenmarktregelung-BMR), indem sie im Feld 37 der Anmeldungen den Verfahrenscode "4200" vermerkte.

Die NN ist in all diesen Fällen im Feld 14 der Zollanmeldungen als Anmelderin genannt.

Im Zuge einer nach den Zollabfertigungen durchgeführten Überprüfung kam u.a. hervor, dass die den Zollanmeldungen zugrunde gelegten Fakturen gefälscht waren.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt ermittelte auf Grund dieser Feststellungen den Zollwert der eingeführten Waren neu und zog diesen Wert zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen des erwähnten Nachforderungsbescheides (Bescheid I) heran.

Darüber hinaus kam das Zollamt im Rahmen der angesprochenen Prüfung zum Schluss, dass in allen 1.195 Fällen die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht vorlagen. Diese Feststellungen führten schließlich zur Abgabenfestsetzung gemäß Bescheid II.

## **Zur Nachforderung laut Bescheid I:**

Die Bestimmungen des Artikels 220 ZK lauten:

(1) Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden.

(2) Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsätze 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn

a) die ursprüngliche Entscheidung, keine Zölle oder einen niedrigeren als den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag buchmäßig zu erfassen, aufgrund von allgemeinen Vorschriften, die später durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt worden sind, gefasst worden ist;

b) der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

...

Das Zollamt leitet die Berechtigung zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung vor allem aus den Feststellungen ab, wonach den Verzollungen gefälschte Fakturen zugrunde gelegt worden seien, die u.a. auch den Kaufpreis in zu geringer Höhe ausweisen. Aus der Heranziehung dieser selbst vom Bf. als "Lugurkunden" bezeichneten Dokumente zur Zollabfertigung ergeben sich folgende zollwertrechtliche Konsequenzen:

Nach den Bestimmungen des Art. 29 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Die Heranziehung dieser Bestimmung zur Ermittlung des Zollwertes scheidet im vorliegenden Fall alleine deshalb aus, weil sich die von der NN als Zollanmelderin vorgelegten Fakturen als Fälschung erwiesen haben und nach der Aktenlage auch keinerlei sonstige Unterlagen (Rechnungen, Handelsdokumente oder ähnliche Aufzeichnungen) vorliegen, die geeignet sind, diesen Preis nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Mittlerweile räumt selbst der Bf. ein, dass „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ kein Transaktionswert nach Art. 29 ZK vorliegt und dass die Warenwerte in den erwähnten Eingangsrechnungen in "geringerer Höhe" erklärt worden seien.

Kommt die Anwendung des Artikels 29 ZK zur Zollwertermittlung nicht in Betracht, ist nach den Folgemethoden zunächst zu prüfen, ob der Zollwert nach Art. 30 ZK ermittelt werden kann. Im vorliegenden Fall mangelt es jedoch an der Kenntnis eines (anhand eines Zollbelegs nachzuweisenden) Transaktionswertes gleicher oder gleichartiger Waren. Es fehlen auch Feststellungen hinsichtlich der im Rahmen der Bewertung gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchstabe c ZK zu berücksichtigenden üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten. Auch von der Höhe der Herstellungskosten ist nach der Aktenlage nichts bekannt. Es liegen somit weder die Grundlagen für die Anwendung der deduktiven Methode (Verkaufspreise in der Gemeinschaft) bzw. der additiven Methode (errechneter Wert auf der Basis der Herstellungskosten) vor. Die Ermittlung des Zollwertes konnte daher nicht nach den Kriterien des Art. 30 ZK erfolgen, sodass zwingend nach der Schlussmethode gem. Art. 31 Abs. 1 ZK zu bewerten war.

Bei der Bewertung nach Art. 31 Abs. 1 ZK sind die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen. Die Bewertung hat auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu erfolgen. Zweckmäßig ist die Methode, wenn die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und mit der Handelspraxis in Einklang zu bringen ist.

Führt auch der Versuch, den Zollwert nach den modifizierten Methoden der Art. 29 und 30 ZK zu ermitteln, zu keinem Ergebnis, dann bleibt als letzte Möglichkeit nur die Schätzung gemäß Art. 31 ZK iVm § 184 Abs. 1 BAO.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist es Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011). Jeder Schätzung ist aber eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.9.1998, 97/13/0033).

Die Abgabenbehörde erster Instanz orientierte sich bei der Wertermittlung vor allem am "Mindestpreisgutachten" des beigezogenen gerichtlich beeideten Sachverständigen F.. Dieses Gutachten soll Mindesteinfuhrpreise nennen, die gerade noch den Gesetzen des Marktes (Angebot und Nachfrage) entsprechen.

Diesem Gutachten kann aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes allein deshalb keine Relevanz bei der Zollwertermittlung zukommen, weil der Gutachter den Zollwert offensichtlich u.a. unter der Berücksichtigung von Verkaufspreisen im österreichischen Einzelhandel retrograd ermittelt hat, ohne die konkreten Kalkulationsgrundlagen dieser Unternehmen zu kennen. Dass sich aus einem (wenn auch nur teilweise) darauf basierenden Rechenvorgang, der wohl kaum mit den strengen Vorgaben der in Art. 31 ZK normierten Schlussmethode in Einklang zu bringen ist und den vom Gutachter herangezogenen wenig aussagekräftigen sonstigen Daten verlässliche Angaben über den bei einem Verkauf aus dem Drittland zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft zu zahlenden Preis errechnen lassen, kann ausgeschlossen werden.

Mit den Bestimmungen des Art. 31 Abs. 1 ZK hat der Gesetzgeber den Zollbehörden das Recht eingeräumt, die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen und damit die Möglichkeit geschaffen, selbst dann zu einer objektiven Zollwertermittlung zu kommen, wenn der Beteiligte die Behörden hinsichtlich Wert und Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes völlig im Dunkeln tappen lässt. Der wichtigste Anknüpfungspunkt zur Ermittlung des Zollwertes einer solchen Ware im Falle der Vorlage einer gefälschten Rechnung bleibt dabei die betreffende Position der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Unter Bedachtnahme auf diese Grundsätze hat das Bundesfinanzgericht daher den Zollwert unter flexibler Anwendung der Bestimmungen der Art. 29 und 30 ZK gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK neu ermittelt. Basis dieser Zollwertermittlung sind die Daten der österreichischen Zollverwaltung mit den Zollwerten gleichartiger Waren, also Schuhen und Textilien aus China, die hinsichtlich der stofflichen Beschaffenheit aus zolltarifarischer Sicht mit den inkriminierten Waren völlig übereinstimmen. Zu diesem Zweck hat das Bundesfinanzgericht bezogen auf die vom Zollamt als zutreffend erachteten Positionen der KN eine Aufstellung erstellen lassen, die für alle in den Jahren 2006 bis 2008 in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren dieser Positionen den niedrigsten von der Zollverwaltung nicht in Zweifel gezogenen Zollwert ausweist.

Eine Aufstellung mit diesen Werten hat das Bundesfinanzgericht dem Bf. mit Vorhalt vom 22. Juli 2014 übermittelt. Der Bf. hat diese Aufstellung in seiner dazu ergangenen Stellungnahme zur Kenntnis genommen, ohne substantiierte Einwände dagegen zu erheben. Von der in diesem Vorhalt eingeräumten Möglichkeit, den Transaktionswert durch die Vorlage aussagekräftiger und den Einführen zuzuordnender Unterlagen (Rechnungen, Bankbelege, Handelsdokumenten oder ähnliche Aufzeichnungen) nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, hat der Bf. nicht Gebrauch gemacht.

Auf Grund der vorstehenden Feststellungen waren die Abgaben neu zu berechnen. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen waren die seitens des Bundesfinanzgerichtes ermittelten Zollwerte heranzuziehen.

Mit dem (offensichtlich auf die Anwendung des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK abzielenden) Einwand, die Zollbehörden hätten im Rahmen der Zollabfertigungen keine Zweifel an der Richtigkeit der in den Zollanmeldungen erklärten Zollwerte gehabt, kann der Bf. nicht durchdringen. Denn nach der bezogenen Norm besteht kein Vertrauensschutz, wenn der Zollschuldner die Vorschriften über die Zollanmeldung nicht eingehalten hat.

Die Anforderungen an die Zollanmeldung ergeben sich aus Art. 61 - 67, 76 und 77 ZK sowie aus den dazu ergangenen Vorschriften der ZK-DVO. Art. 212 Abs. 1 ZK-DVO bestimmt, dass das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblattes in Anhang 37 auszufüllen ist. Die zuständigen Behörden eines jeden Mitgliedstaates ergänzen gemäß Art. 212 Abs. 3 ZK-DVO das Merkblatt soweit erforderlich. Die bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zu beachtenden Förmlichkeiten sind in Anhang 37 Titel II Buchstabe C ZK-DVO niedergelegt. Demnach ist in Feld 14 der Zollanmeldung der Anmelder zu bezeichnen und der Status seines Vertreters anzuführen.

Die NN als Zollanmelderin hat gemäß Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO die Verpflichtung für die Richtigkeit der in den Zollanmeldungen enthaltenen Angaben und die Echtheit der beigelegten Unterlagen übernommen. Dass sie diesen Anforderungen nicht gerecht wurde, ergibt sich bereits aus der falschen Erklärung des Vertretungsverhältnisses.

Die NN war nach den insofern glaubwürdigen Aussagen ihres ehemaligen Geschäftsführers, Herrn NN1, vom 4. Dezember 2008 im Rahmen seiner Einvernahme als Beschuldigter stets telefonisch bzw. persönlich zur Verzollung beauftragt worden. Als Auftraggeber nannte NN1 den Ungar H, den Chinesen L, den Polen M und dessen Schwager T. Die Abrechnung (Entrichtung der von der NN vorfinanzierten Eingangsabgaben und die Bezahlung der Kosten für die Zollabfertigungen) sei stets bar erfolgt. Die Verzollungsunterlagen und die zu entrichtenden Abgaben habe die NN jeweils per Boten erhalten.

Die NN hat trotz dieser Umstände in keiner einzigen Zollanmeldung die Namen der eben erwähnten Personen, für die sie als Vertreterin eingeschritten ist, vermerkt. Sie hat damit gegen die in Art. 5 Abs. 4 Unterabsatz 1 ZK normierte Verpflichtung zur Offenlegung des Vertretungsverhältnisses verstoßen.

Ihre diesbezüglichen Angaben haben sich vielmehr als unzutreffend herausgestellt. So hat die NN in der Mehrzahl der Zollanmeldungen erklärt, als indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen genannten Versender mit Sitz in China aufzutreten. Dass diese Erklärung von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht, steht nicht nur auf Grund der vorstehenden Ausführungen fest, sondern findet seine Bestätigung auch in den Aussagen des Herrn NN1, der mittlerweile einräumt, dass mit den Versendern keinerlei Kontakte bestanden. Außerdem ist erwiesen, dass diese chinesischen Unternehmen entweder nicht existent waren oder mit den entsprechenden Rechtsgeschäften nichts zu tun hatten.

Durch diese Täuschung liegt somit Handeln ohne Vertretungsmacht vor. Diese Zuwiderhandlung führt dazu, dass ein Eigengeschäft der Vertreterin (also der NN) fingiert wird und die Wirkungen des Vertreterhandelns nur die Vertreterin treffen (siehe Witte5, Rz 39 zu Artikel 5 ZK).

Auf Grund der unrichtigen Angaben der NN stehen der Zollbehörde damit nicht wie vermeint gemäß Art. 201 Abs. 3 erster Satz ZK zwei Zollschuldner je Zollanmeldung zur Verfügung (die NN als Vertreterin und die jeweiligen Versender als indirekt Vertretene) sondern einzig die Zollanmelderin.

Diese völlig rechtswidrige Vorgehensweise lässt sich nur damit erklären, dass die Verantwortlichen der NN - wie schon vom Zollamt festgestellt - in den Gesamtplan der Hauptprofiteure der Betrügereien eingeweiht waren und alles unternommen haben, um wissentlich und willentlich die Zollbehörde in die Irre zu führen (bzw. die Heranziehung der tatsächlichen Erwerber als Zollschuldner zu verhindern).

Die Tatsache, dass die betreffenden Speditionsdienstleistungen trotz ihres beachtlichen Umfanges stets in bar abgewickelt worden sind, spricht ebenfalls für die angesprochene Verschleierungsabsicht.

Aus all diesen Gründen kam die vom Bf. begehrte Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nicht in Betracht.

Entgegen dem Einwand des Bf. liegt dem vorliegenden Abgabungsverfahren nicht die Vorlage unrichtiger Präferenznachweise zugrunde. Ein näheres Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen ist daher entbehrlich.

Wie der Bf. zutreffend feststellt, ist der Anmelder Zollschuldner. Dies ergibt sich unmissverständlich aus den Bestimmungen des Art. 201 Abs. 3 ZK. Da die NN alle 1.195 Zollanmeldungen im eigenen Namen abgegeben hat und auch im Feld 14 dieser Zollanmeldungen als Anmelder/Vertreter genannt ist, kann kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass sie nach der bezogenen Norm zur Zollschuldnerin geworden ist. Entgegen der Ansicht des Bf. liegen daher alle Voraussetzungen vor, um die NN als Abgabenschuldnerin in Anspruch nehmen zu können.

Angesichts des Umstandes, dass die NN auch im Feld 54 (Unterschrift und Name des Anmelders/Vertreters) der Zollanmeldungen genannt ist, und die Anmeldungen im Sinne des Art. 61 ZK selbst abgegeben hat, ist die Behauptung des Bf., die NN sei

nicht Anmelder völlig unverständlich. Die Annahme dieser Anmeldungen ist entgegen dem Vorbringen des Bf. auch nicht durch die NN, sondern gemäß Art. 63 ZK durch die Zollbehörden erfolgt.

Da weder ein Fall des Schuldbeitritts noch des Schuldnerwechsels vorliegt, finden sich im angefochtenen Bescheid zu Recht keinerlei Feststellungen dazu. Dem diesbezüglichen Einwand des Bf. kommt daher keine Berechtigung zu.

### **Zur Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer laut Bescheid II:**

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

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

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

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

Art. 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

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

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

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

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

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

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

...



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

(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."

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

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

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

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

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

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

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und

2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

...

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

Unbestritten ist, dass alle verfahrensgegenständlichen Waren auf Grund der Angaben der NN und der Codierung 4200 in den Zollanmeldungen zunächst steuerfrei belassen worden sind (Art. 6 Abs. 3 UStG 1994). Ebenso steht außer Streit, dass weder die NN noch der Bf. die vom Zollamt geforderten Nachweise zum Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 erbracht haben.

Den Ausführungen in der o.a. Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2010, wonach nicht festgestellt werden konnte, wo die Lieferungen tatsächlich endeten und wer der tatsächliche Empfänger der eingeführten Waren war, tritt der Bf. mit keinem Wort entgegen.

Nach ständige Rechtsprechung des VwGH ist das Vorliegen einer Rechnung materiellrechtliche Voraussetzung für u.a. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug (VwGH 12.12.1988, 87/15/0079). In Anlehnung an diese Judikatur kommt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch bei der Beurteilung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen der Frage, ob eine (der tatsächlichen Transaktion entsprechende) gültige Handelsrechnung vorliegt, entscheidende Bedeutung zu. Wenn die Fakturen - wie in den gegenständlichen Fällen - nicht geeignet sind, die darin dokumentierten Lieferungen oder Leistungen nachzuweisen und sowohl die Identität der liefernden Unternehmen als auch jene der Abnehmer wegen Rechnungsfälschung offen bleibt, können sie nicht zum Nachweis einer Lieferung dienen, an die die Steuerfreiheit anknüpfen kann.

Aus all diesen Gründen ist das Zollamt zu Recht zum Schluss gelangt, dass hinsichtlich aller verfahrensgegenständlichen Einfuhren die Steuerbefreiungen mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht in Betracht kommen.

Dem Begehren, von der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer im Hinblick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung der NN abzusehen, kann schon deshalb nicht entsprochen werden, weil die Wirtschaftsgüter unstrittig nicht für dieses Unternehmen eingeführt worden sind und auch die sonstigen in § 12 UStG normierten Voraussetzungen nicht erfüllt wurden. Die NN als Speditionsunternehmen hat es vielmehr bloß übernommen, die Zollabfertigung der gegenständlichen Waren vorzunehmen. Sie war daher hinsichtlich dieser Waren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Zu untersuchen bleibt, ob für die NN durch die aufgezeigten Unregelmäßigkeiten die Abgabenschuld entstanden ist.

Mit der Verpflichtung der Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Anschluss an die Einfuhr wird die EUST-Befreiung aufgrund der Verwendung der Ware zu einem besonderen Zweck gewährt und bieten sich Anwendungsfälle des Art. 204 ZK. Während somit in solchen Fällen die Zollschuld nach Art. 201 ZK entsteht, entsteht eine allfällige EUST-Schuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK (Mairinger in Achatz/Summersberger/Tumpel (2013), Umsatzsteuer und Zoll, Linde, S. 122).

Wie bereits oben festgestellt, ist das Zollamt in allen verfahrensgegenständlichen Fällen zu Recht davon ausgegangen, dass keine innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd zitierten Bestimmungen vorliegen. Wenn - wie eben erwähnt - in einer entsprechenden Unterlassung das Nichterfüllen einer der Voraussetzungen für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabefreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken zu erblicken ist, ist eine solche Zuwiderhandlung unter den Tatbestand des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK zu subsumieren.

Das Zollamt hat im Bescheid II vom 3. März 2008 die Entstehung der EUST-Schuld auf die Bestimmungen der Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und iVm § 71a ZollR-DG gestützt.

Das Bundesfinanzgericht erachtet zwar - wie bereits oben ausgeführt - den auch vom Zollamt angenommenen Sachverhalt als erwiesen, kommt aber zu einer rechtlich abweichenden Qualifikation dieses Sachverhaltes und geht in allen Fällen von einer Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK aus. Der Spruch des Bescheides vom 22. April 2009 war daher entsprechend abzuändern.

Hat der Anmelder eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obgleich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht gegeben sind, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 vorliegen. Ist dies zu verneinen, da der Anmelder nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat, besteht für die Einfuhr Steuerpflicht (Ruppe/Achatz, UStG4, Art 6, Rz. 21/1).

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Zollamtes steht in den vorliegenden Fällen die Identität der tatsächlichen Abnehmer nicht fest. Auch zu ihren eigenen Auftraggebern konnte die NN nur vage Auskünfte erteilen. Durch die oben festgestellten falschen Angaben in den verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen hat die NN die tatsächlich bestehenden Vertretungsverhältnisse wider besseres Wissen verschleiert. Diese Umstände und darüber hinaus auch die oben angesprochene untypische Geschäftsanbahnung und Abwicklung gegen Barzahlung hätte bei der NN als ordentlicher Kaufmann zu Zweifeln am Vorliegen ordnungsgemäßer innergemeinschaftlicher Lieferungen führen müssen. Sie hat dennoch nichts unternommen, um Vorkehrungen dahingehend zu treffen, ihrer Verpflichtung zum Nachweis der Beförderung bzw. Versendung der Waren in das übrige

Gemeinschaftsgebiet entsprechen zu können. Die von ihr als Versendungsnachweise vorgelegten CMR-Frachtbriefe waren zu einer Nachweisführung schon deshalb nicht geeignet, weil sie keine Angaben zum Frachtführer enthalten und damit die Qualifikation als Beförderungspapier nicht erfüllen (BFH 8.8.2006, VII R 20/05). Außerdem konnte im Zuge der Ermittlungen des Zollamtes festgestellt werden, dass zu einzelnen Sendungen jeweils zwei einander widersprechende Beförderungsdokumente erstellt worden waren, was wiederum nur zur Verschleierung der tatsächlichen Gegebenheiten gedient haben kann. Aus all diesen Gründen kommt die Anwendung der erwähnten Vertrauensschutzregelung nicht in Betracht. Die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgte daher auch aus dieser Sicht zu Recht.

Da - wie dargestellt - die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer im Beschwerdefall nicht vorlagen, ist die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 204 Abs. 1 lit. b und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für die NN als Anmelderin entstanden (siehe auch VwGH 18.12.2006, 2006/16/0070).

Eine Heranziehung der Anmelderin als Abgabenschuldnerin gemäß § 71a ZollR-DG scheidet bei dieser Konstellation aus. Denn eine Einfuhrumsatzsteuerschuld nach der bezogenen Gesetzesstelle schuldet nach deren ausdrücklichen Anordnungen der Anmelder nur dann, wenn er in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt. Indem das Zollamt zutreffend festgestellt, dass die NN nach der zuletzt genannten Bestimmung hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer zur Zollschuldnerin geworden ist, hat es einer allfälligen Vorschreibung dieser Abgabe nach § 71a ZollR-DG den Boden entzogen.

### **Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung**

Da nach den oben angeführten Feststellungen sowohl die Nachforderung des Zolls gemäß Art. 220 ZK als auch die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 ZK zu Recht erfolgte, lagen auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vor, deren Höhe entsprechend der mit der vorliegenden Entscheidung vorgenommenen Neuberechnung der Eingangsabgaben entsprechend anzupassen war.

### **Zur Unzulässigkeit einer Revision:**

Da keinerlei Umstände festgestellt werden konnten, die auf das Vorliegen einer grundsätzlichen Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG hindeuten (sowohl zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 ZK, zur Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 ZK als auch zur Vorschreibung der Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG besteht eine einheitliche Rechtsprechung, von der im Erkenntnis nicht abgewichen worden ist), war die Revision als unzulässig zu erklären.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 28. August 2014