



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Berger und Hofrat Karl Heinz Klumpner, BA im Beisein der Schriftführerin, Frau Claudia Orasch, über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, (nunmehr: Anschrift2) vertreten durch Fasching SteuerberatungsgmbH, A-4791 Rainbach 35, vom 27. Juli 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X, vertreten durch HR Mag. Reinhard Bichler, vom 25. Juni 2009, Zl. Y, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung nach der am 12. Oktober 2011 in 5026 Salzburg, Aigner Straße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im September 2008 führte das Zollamt X bei der B-GmbH eine Nachschau bezüglich Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung (so genanntes „Zollverfahren 4200“) durch. Dabei stellte das Organ des Zollamtes fest, dass am zugelassenen Warenort der B-GmbH im Zeitraum von 17. April bis 12. September 2008 einundsechzig Abfertigungen zu diesem Verfahren stattgefunden haben, bei denen jeweils in Feld 8 der Warenanmeldung die C S.A., Adresse, LU-1840 Luxembourg, als Empfänger und in Feld 17a Luxembourg als Bestimmungsland genannt ist. Die Waren, zum überwiegenden Teil Mobiltelefone, wurden in allen 61 Fällen von der A-GmbH, Anschrift (nunmehr: Anschrift2) als indirekter Vertreter zum Zollverfahren angemeldet.

Im Zuge der Nachschau stellte sich heraus, dass die Waren das Bestimmungsland Luxemburg nie erreicht hatten. Der Geschäftsführer der B-GmbH gab im Rahmen einer Einvernahme durch Organe des ZA X zu, zum Zwecke des Liefernachweises nach Luxemburg die entsprechenden CMR-Frachtbriefe gefälscht zu haben. Tatsächlich seien die Waren nach der Verzollung in Kufstein über Anweisung der C S.A. umgepackt und anschließend durch diverse Frächter zu verschiedenen Empfängern nach Italien verbracht worden.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2009 schrieb das ZA X der A-GmbH als Anmelderin der Waren und mit einem weiteren Bescheid, ebenfalls vom 14. Jänner 2009, gemäß Art 201 Abs 3 Zollkodex (ZK) iVm [§ 71 ZollR-DG](#) der B-GmbH, beide gemäß Art 213 ZK gesamtschuldnerisch haftend, die nach Art 201 Abs 1 lit a) iVm Art 220 Abs 1 ZK neu festgesetzte Eingangsabgabenschuld zur Entrichtung vor. Aufgrund der Nichterfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#), so die Behörde abschließend in beiden Bescheiden, wäre spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen den erstgenannten, an sie adressierten Abgabenbescheid erhob die A-GmbH, vertreten durch die Fasching SteuerberatungsgmbH, mit Schreiben vom 27. Jänner 2009 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung. Darin meint sie, die Waren seien zwar nicht nach Luxemburg weitergeliefert worden, aber nach Italien, einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union; die Abliefernachweise seien bereits im Zeitpunkt der Verzollung vorgelegen. Lediglich die Berichtigung der Zollanmeldungen sei unterblieben, da die Beschwerdeführerin (Bf) von der Änderung der Warenempfänger nicht informiert worden sei. Unter Berücksichtigung der durchgeführten Berichtigungen würden sämtliche Voraussetzungen für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) vorliegen. Mit dem Schriftstück vom 25. Februar 2009 wurde die oben genannte Berufung mit Argumenten ergänzt, die sich im Wesentlichen mit den im Beschwerdeverfahren vorgebrachten decken.

Die Berufung hatte keinen Erfolg. Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 25. Juni 2009 wurde sie als unbegründet abgewiesen. Nach der Schilderung des Sachverhalts und der Darlegung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen schreibt die belangte Behörde, sie habe jede einzelne Zollanmeldung sowie die dazugehörigen Unterlagen geprüft. Dabei habe das Zollamt im Wesentlichen festgestellt, dass die im [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) geforderte „Unmittelbarkeit“ als Tatbestandsvoraussetzung für die steuerfreie Einfuhr nicht erfüllt worden sei. Ebenso sei der für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderliche Buchnachweis nicht erbracht worden.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2009 brachte die Bf, wiederum vertreten durch ihren Steuerberater, beim Zollamt X form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Eingangs wird die Rollenverteilung zwischen der C S.A. und der A-GmbH geschildert und der Stand-

punkt vertreten, die Voraussetzungen des [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) seien verfahrensgegenständig gegeben, weil die A-GmbH aus rein technischen Gründen im Namen des Importeurs aus Luxemburg „liefert“. Die geschilderte Geschäftsabwicklung erfülle auch den in [Art 7 UStG 1994](#) geforderten Buchnachweis, woraus folge, dass eigentlich keine Rechnungen aufzubewahren seien, weil dies eben durch die entsprechende Geschäftsabwicklung ersetzt werde. Sodann nimmt die Bf zu einzelnen Punkten der BVE Stellung.

Zunächst einmal wird bemängelt, dass die Nachschau bei der B-GmbH stattgefunden hat und nicht bei der A-GmbH. Nach Ansicht der Bf habe das gesamte Prüfungsverfahren nicht den einschlägigen Zoll- und BAO-Bestimmungen entsprochen, wodurch das Recht auf Parteieingehör verletzt worden und der ergangene Bescheid rechtswidrig sei.

Der einzige Fehler in der ganzen Abwicklung habe darin bestanden, dass die B-GmbH die „zusätzlichen“ Warenempfänger in Italien nicht weitergemeldet habe. Diese fehlenden Daten wären jedoch im Zuge der Prüfung nachgereicht worden. Abgesehen davon vertritt die Bf den Standpunkt, die tatsächlichen Abnehmer der Waren hätten lediglich der C S.A. in Luxemburg bekannt sein müssen; aus keiner gesetzlichen Bestimmung könne abgeleitet werden, dass sie im Zeitpunkt der Einfuhr auch dem Frächter bzw Zollanmelder bekannt sein müssten. Trotzdem könne die A-GmbH die Lieferung der Waren nach Italien zweifelsfrei buchmäßig nachweisen. Diesbezüglich von der belangten Behörde festgestellte Ungereimtheiten bzw der teilweise monierte fehlende Bezug zwischen den vorgelegten Frachtnachweisen und den Warenempfängern werden von der Bf, ohne darauf näher einzugehen, zurückgewiesen.

Zum Thema „Unmittelbarkeit der Lieferungen“ meint die Bf zusammengefasst, die Waren seien in einer einheitlichen Warenbewegung ohne unnötige Verzögerung in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden. Die Behauptung, erst im Anschluss an die Einfuhr sei darüber entschieden worden, ob bzw in welchen Mitgliedstaat geliefert werde, sei keinesfalls zutreffend. Die endgültigen Abnehmer in Italien seien dem Importeur bekannt gewesen. Dass diese Informationen keinen Eingang in die Zollanmeldungen gefunden haben, sei auf Kommunikationsprobleme zwischen Frächter und Zollanmelder zurückzuführen.

Sodann kritisiert die A-GmbH, das Zollamt X habe von ihr ständig „unrichtige“ Belege bzw Nachweise verlangt, die de facto unmöglich vorgelegt werden konnten und schildert in weiterer Folge die Aufgabenverteilung im Rahmen der innergemeinschaftlichen Lieferung zwischen ihr und der C S.A.

Zu guter Letzt vertritt die Bf den Standpunkt, auf den vorliegenden Fall wäre sowohl die Vertrauensschutzbestimmung des [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) als auch Art 859 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) anwendbar. Abschließend stellt sie den Antrag auf Abhaltung eines Erörterungstermins sowie einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Das Zollamt X legte in dem auf die Beschwerdeeinbringung folgenden Monat die Beschwerde mitsamt den Akten des Verwaltungsverfahrens dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Am 16. September 2011 wurde beim Landesgericht H unter dem Aktenzeichen XYZ das Konkursverfahren über das Vermögen der A-GmbH eröffnet. Mit E-Mail vom 8. Oktober 2011 übermittelte der Steuerberater der A-GmbH im Auftrag des Masseverwalters eine Ergänzung zum anhängigen Beschwerdeverfahren. Anhand einer beigelegten Verzollungskopie eines Geschäftsfalles, in dem Angaben zum italienischen Warenempfänger in Feld 44 der Zollanmeldung korrekt gemacht wurden, wird der Schluss gezogen, dass in den 61 verfahrensgegenständlichen Geschäftsfällen die tatsächlichen Warenempfänger anlässlich der Abfertigung zum freien Verkehr bereits festgestanden sind. Der vorgelegte Geschäftsfall ist allerdings nicht Gegenstand des streitgegenständlichen Verfahrens. Sodann folgen Ausführungen zum Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) der Europäischen Kommission. Bemängelt wird diesbezüglich vor allem die fehlende Möglichkeit, die Historie der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der C S.A. zu überprüfen. Breiten Raum wird in der Beschwerdeergänzung der Ermessensübung der belangten Behörde bezüglich der Auswahl der Zollschuldner gewidmet und dabei die Meinung vertreten, der angefochtene Bescheid sei wegen Ermessensmissbrauchs aufzuheben, da die C S.A. als Gesamtschuldnerin nicht angesprochen wurde. Abschließend wird der Standpunkt vertreten, der verfahrensgegenständliche Rechtsstreit beziehe sich ausschließlich auf das Vorliegen eines Buchnachweises, welcher in Anbetracht der sonstigen Gegebenheiten und der Rechtsprechung zu keiner Versagung der Steuerfreiheit führen dürfe.

In der am 12. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ging der gemäß [§ 85c Abs 8 ZollR-DG](#) iVm [§ 270 Abs 3 BAO](#) bestellte Referent zunächst auf den Antrag der Bf auf Abhaltung eines Erörterungstermines ein. Er führte dazu aus, nach der Bestimmung des [§ 279 Abs 3 BAO](#) könne der Referent die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Abgesehen davon, dass kein Rechtsanspruch einer Partei auf Durchführung einer Erörterung besteht, habe er im Hinblick auf die beantragte mündliche Verhandlung aus verwaltungsökonomischen Gründen von einem vorher abzuhaltenden Erörterungsgespräch Abstand genommen.

Nach eingehender Besprechung des Sachverhalts blieb dieser von allen Verfahrensparteien wie folgt unbestritten:

„In den 61 Fällen laut Anlage zur BVE vom 25. Juni 2009 gelangten elektronische Artikel, vorwiegend Handys, des Versenders D. aus Dubai über den Flughafen München in das Zollgebiet der Europäischen Union. Über Auftrag der in Kufstein ansäs-

sigen B-GmbH wurden die Waren von der F, im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren von München zur B-GmbH verbracht und anschließend von der A-GmbH in indirekter Vertretung der C S.A. mit dem „Zollverfahren 4200“ zum freien Verkehr abgefertigt. In allen 61 Zollanmeldungen ist die C S.A. als Empfängerin der Waren und in Datenfeld 17a Luxemburg als Bestimmungsland genannt. Die intendierten innergemeinschaftlichen Lieferungen der Waren im Anschluss an die Verzollungen erfolgten nicht nach Luxemburg, sondern in andere Mitgliedstaaten, hauptsächlich nach Italien.“

In der weiteren Berufungsverhandlung tauschten die Parteien des Verfahrens ihre wechselseitig bekannten Standpunkte aus und diskutierten ausführlich, wie der unstrittige Sachverhalt ihren Ansichten nach rechtlich zu beurteilen sei. Erstmals im Verfahren äußerten sie Bedenken gegen die Zollschuldvorschrift nach Art 201 ZK, anstatt einer von ihnen für richtig befundenen Vorschrift nach Art 204 ZK. Details dazu sowie zu den übrigen Vorbringen sind der Niederschrift vom 12. Oktober 2011 über die mündliche Verhandlung der vorliegenden Rechtssache zu entnehmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Da der oben geschilderte Sachverhalt von den Verfahrensparteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt wurde, kann sich der Senat in seiner Entscheidung auf dessen rechtliche Beurteilung sowie auf die von der Bf vorgebrachten sonstigen Einwände beschränken.

Zunächst einmal bezweifelte die Bf in der Beschwerdeschrift die Rechtmäßigkeit der durch das Zollamt X bei der B-GmbH durchgeführten Nachschau. Die Rechtsgrundlage dafür, [§ 24 ZollR-DG](#), lautet wie folgt:

„(1) In Ausübung der Zollaufsicht sind die Zollbehörden befugt, bei den in § 23 Abs. 1 genannten Personen und bei anderen Personen, bei welchen nach dem Unionsrecht Kontrollen zulässig sind, Nachschau (§§ 144 bis 146 BAO) vorzunehmen. Die Nachschau kann die Einsichtnahme in die betrieblichen oder sonstigen Aufzeichnungen und Belege über zollrechtlich bedeutsame Vorgänge, die Kontrolle von Waren und die Kontrolle und Untersuchung von im grenzüberschreitenden Verkehr eingesetzten Umschließungen und Beförderungsmitteln einschließen. Für die Kontrolle von Waren gelten die Bestimmungen des Unionsrechts über die Beschau.

(2) Zur Anordnung von Nachschau nach Abs. 1 ist, soweit die Nachschau im Rahmen einer zollrechtlichen Bewilligung erfolgt, die Zollbehörde zuständig, die diese Bewilligung erteilt hat, im übrigen das Zollamt, in dessen Bereich der Betroffene einen Wohnsitz oder den Sitz, die Hauptverwaltung oder eine dauernde Niederlassung hat.“

Die Nachschau wurde durch das gemäß § 24 Abs 2 iVm [§ 23 Abs 1 Z 1 ZollR-DG](#) zuständige Zollamt X mit Auftrag vom 9. September 2008 angeordnet. Eine Parteistellung der B-GmbH war dazu nicht erforderlich. Erforderlich war hingegen die Nachschau bei der B-GmbH vorzunehmen, weil sie es übernommen hatte, die verzollten Waren im Auftrag der C S.A. innergemeinschaftlich weiterzuliefern bzw weiterliefern zu lassen, und daher nur die B-GmbH im Besitz der nötigen Liefernachweise sein konnte.

Auch eine Verletzung des Parteiengehörs ist nicht erkennbar. Am 20. November 2008 erging sowohl an die B-GmbH als auch an die A-GmbH ein schriftliches Parteiengehör, in dem beide Unternehmen über die getroffenen Feststellungen und deren finanzielle Auswirkungen informiert und unter ausreichender Fristsetzung zur Stellungnahme eingeladen wurden. Davon hat die Bf mit Schreiben der Wirtschaftstreuhand Kufstein vom 28. November 2008 indirekt Gebrauch gemacht, weil die Vertretung der B-GmbH auch für die A-GmbH einen Antrag auf Einstellung des Verfahrens vorgebracht hat.

Sollte dennoch eine Verletzung des Parteiengehörs vorgelegen sein, wäre dieser Mangel aber ohnedies längst geheilt. Dazu *Ritz*, BAO⁴, § 115 Tz 21:

„Die Verletzung des Parteiengehörs ist kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, [86/17/0106](#)). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er ‚wesentlich‘ ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (vgl zB VwGH 17.12.2003, [99/13/0032](#)). Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar (VwGH 19.3.1998, [96/15/0005](#); 15.3.2001, [98/16/0205-0207](#); 18.9.2002, [99/17/0261](#); 19.3.2008, [2008/15/0002](#)).“

Da der angefochtene Bescheid aus den oben angeführten Gründen – entgegen der Behauptung der Bf in der Beschwerdeschrift – nicht rechtswidrig ist, hatte der Senat in weiterer Folge zu beurteilen, ob im Anschluss an die Einfuhrverzollung tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung iSd [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) stattgefunden hat.

Nach [§ 1 Abs 1 Z 3 UStG 1994](#) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich der Einfuhrumsatzsteuer. Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt. Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausfuhrung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden ([Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) in der Fassung BGBl I 2003/71). Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

[Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) idF BGBl I 2003/71 beruht auf der Bestimmung des Art 143 Buchst d) der [RL 2006/112/EG](#) des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl L 2006/347, 1 idF ABl L 2007/346, 13), die wie folgt lautet:

„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 den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist;

[...]“

Nach *Gepperth* in *Berger ua*, UStG-ON 2.00 Art 6 Rz 37 (www.rdb.at), ist aus dem Wortlaut des Art 143 Buchst d) der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwSt-SystRL) erkennbar, dass bereits im Zeitpunkt der Einfuhr feststehen muss, dass die Gegenstände nach erfolgter Einfuhr in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats gemäß [Art 7 UStG 1994](#) steuerfrei geliefert werden. Noch deutlicher wird *Tumpel*, wenn er schreibt, im Zeitpunkt der Einfuhr in die Gemeinschaft müsse der Ort, an welchem der Transport der Gegenstände endet, bereits bekannt sein (*Tumpel*, Mehrwertsteuer im ig Warenverkehr, 539).

In den 61 verfahrensgegenständlichen Fällen scheint, wie bereits erwähnt, in Feld 8 der Zollanmeldungen jeweils die C S.A. mit ihrer Anschrift in Luxemburg sowie ihrer dortigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf; ebenso ist in Datenfeld 17a (Bestimmungsland) stets die Länderkennung für Luxemburg angeführt. Aus den Einfuhranmeldungen geht somit hervor, dass im Zeitpunkt der Einfuhr der Gegenstände in die Europäische Union, das ist verfahrensgegenständlich der Zeitpunkt der Einfuhranmeldung in Österreich [vgl. *Kolacny/Caganeck*, UStG-Kurzkommentar³ (2005) Art 6 Anm 5], der innergemeinschaftliche Transport der Gegenstände nach der eindeutigen Willenserklärung des Anmelders im Mitgliedstaat Luxemburg enden sollte. Da die angemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen nach Luxemburg nachweislich nicht stattgefunden haben, liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) nicht vor!

Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit liegen aber auch nicht für die laut Bf durchgeführten Lieferungen in andere Mitgliedstaaten vor. Zwar sind transportbedingte Unterbrechungen des Versendungs- bzw Beförderungsvorganges nach der in der Literatur und Verwaltung vorherrschenden Meinung nicht schädlich, *„ist [aber] der endgültige Bestimmungsort erst nach der Einfuhr bekannt bzw ändert sich dieser nach erfolgter Einfuhr, kann diese Vereinfachungsbestimmung nicht zur Anwendung gelangen, da die Versendung bzw Beförderung der Gegenstände erst im Einfuhrmitgliedstaat und nicht im Drittlandsgebiet be-*

ginnt" [Gepperth in Berger ua, UStG-ON 2.00 Art 6 Rz 38 (www.rdb.at), unter Berufung auf Tumpel, Mehrwertsteuer im ig Warenverkehr, 539].

Zu welchem Zeitpunkt wer außerhalb der Zollverwaltung über die Änderung des Empfängers Bescheid wusste, ist umsatzsteuerrechtlich nicht relevant. Faktum ist, dass die angemeldeten ig Lieferungen nicht stattgefunden haben und die Bf das zuständige Zollamt davon nicht in Kenntnis gesetzt hat. Daher hat sich für die Behörde nach dem objektiven Erklärungsgehalt der Einfuhranmeldungen der endgültige Bestimmungsort erst nach der Einfuhr geändert. Die Einfuhrabfertigung mit anschließender steuerfreier ig Lieferung ist als Vereinfachungsmaßnahme für die Importwirtschaft gedacht. Im Falle von begünstigenden Bestimmungen trifft den Begünstigten bzw den für diesen Handelnden eine erhöhte Mitwirkungs- und Meldepflicht. Die Bf ist dieser nicht nur nicht nachgekommen, sondern hat mit gefälschten CMR-Fracht-briefen versucht, ig Lieferungen von Österreich nach Luxemburg vorzutauschen. Verschleierungen der tatsächlichen Empfänger sind gerade im „Zollverfahren 4200“ in besonderem Maße dazu geeignet, erforderliche nachträgliche Kontrollen zu behindern bzw diese generell zu vereiteln.

Wenn aber die Warenempfänger in anderen Mitgliedstaaten als Luxemburg im Zeitpunkt der Einfuhranmeldungen bereits festgestanden sind, stellt sich die Frage, wieso diese in den Warenanmeldungen nicht offengelegt wurden. Die unsubstantiierte Behauptung von nicht näher genannten „Kommunikationsproblemen“ überzeugt gerade angesichts der Vorlage von gefälschten Frachtbriefen im Rahmen der Nachschau nicht.

Wären allen 61 verfahrensgegenständlichen Fällen tatsächlich ein bzw mehrere Reihengeschäfte zugrunde gelegen (Beispiel: *Der Rechnungsempfänger in Luxemburg erteilt dem österreichischen Spediteur einen Verzollungsauftrag; die Ware ist nicht nach Luxemburg, sondern zu einem Abnehmer in Italien zu liefern*), wäre zu den bestehenden Angaben in den jeweiligen Zollanmeldungen lediglich in Feld 44 der Code „5EBV“ sowie die UID-Nummer und der Name des (im Beispielfall) italienischen Warenempfängers und in Feld 17a der Ländercode für Italien einzutragen gewesen. Da eine effektive Kontrolle, ob sich an die Einfuhr tatsächlich eine innergemeinschaftliche Lieferung angeschlossen hat, erst im Nachhinein möglich ist, wenn die ig Lieferung bereits durchgeführt wurde (so FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26.10.2010, 11 K 47/07), ist die Einhaltung der geschilderten Vorgangsweise von essentieller Bedeutung für die Verwaltung.

Darüber hinaus vertritt der erkennende Senat den Standpunkt, dass in allen 61 verfahrensgegenständlichen Fällen das in Art 6 Abs 3 UStG gesetzlich normierte Erfordernis, dass die eingeführten Gegenstände vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr **unmittelbar** zur Ausführung von ig Lieferungen verwendet werden, nicht erfüllt ist. Nach der in der Literatur vorherr-

schenden Meinung ist dazu eine einheitliche Warenbewegung aus dem Drittland in einen anderen Mitgliedstaat an einen feststehenden Abnehmer erforderlich [siehe etwa *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer (UStG 1994), Art 6 Anm 17/2]. Dieses Erfordernis ist aber gerade dann nicht erfüllt, wenn die Einfuhrsendungen, wie verfahrensgegenständlich der Fall, in G umgepackt und teilweise an verschiedenen Tagen an mehrere unterschiedliche Empfänger geliefert werden, wobei die einzelnen, innergemeinschaftlich durchgeführten Lieferungen wiederum aus mehreren Einfuhrsendungen zusammengestellt werden. In diesem Fall liegt keine „Durchfuhrlieferung“ mehr vor, für die die in Rede stehende Erleichterung geschaffen worden ist. Dazu *Jatzke* in *Sölch/Ringleb Umsatzsteuer* (Verlag C.H.Beck) § 5 Rz 38:

„Das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit erleichtert die Steueraufsicht, denn der Weg und der Verbleib einer Ware lassen sich leichter verfolgen, wenn die im Ausland begonnene Lieferung nicht unterbrochen wird. Auch besteht kein dringliches wirtschaftliches Bedürfnis für eine Verfahrenserleichterung, wenn der Gegenstand nach der Einfuhr für eine gewisse Zeit im Inland verbleiben und weiteren Behandlungen unterzogen werden soll.“

Für dieses Rechtsverständnis spricht auch Art 7 Abs 1 UStG, der eine gesetzliche Definition der innergemeinschaftlichen Lieferung vornimmt. Einerseits wird in Art 7 leg cit hinsichtlich der an einer innergemeinschaftlichen Lieferung Beteiligten durchgehend in der Einzahl gesprochen: der Unternehmer, der Abnehmer, eine juristische Person. Und andererseits wird unter Art 7 Abs 1 Z 3 leg cit von „einem anderen Mitgliedstaat“ gesprochen. Dabei verkennt der erkennende Senat nicht, dass in diesem Zusammenhang vom „Gegenstand der Lieferung“ die Rede ist, und man daraus ableiten könnte, dass damit ein einzelner Gegenstand gemeint ist und folgedessen auch nur von einem Abnehmer gesprochen werden kann. Abgesehen davon, dass „Gegenstand“ einer Lieferung auch mehrere Waren sein können, vertritt der Senat in richtlinienkonformer Auslegung des [Art 7 UStG 1994](#) den Standpunkt, dass die Einzahl bei den handelnden Personen deshalb gewählt wurde, weil der Gesetzgeber (genauso wie *Scheiner/Kolacny/Caganek*) von einer einzigen innergemeinschaftlichen Lieferung in einen Mitgliedstaat (und nicht in mehrere Mitgliedstaaten) an nur einen Abnehmer ausgegangen ist. Gestützt wird diese Auslegung auf die Bestimmung des Art 143 Abs 2 der MwSt-SystRL 2006/112/EG idgF. Demnach ist die in Rede stehende Steuerbefreiung nur in Fällen anzuwenden, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt. Es ist also von **einer** Einfuhr und **einer** Lieferung die Rede, jedoch von (mehreren) Gegenständen. Und zu den Angaben, die der Importeur den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaates zum Zeitpunkt der Einfuhr zukommen zu lassen hat, gehört unter anderem die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers (Anmerkung: Einzahl), an den die Gegenstände (Anmerkung: Mehrzahl) geliefert werden.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit in den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht vorliegen, weil die angemeldeten ig Lieferungen nicht stattgefunden haben. Aber selbst wenn man die Rechtsansicht vertritt, eine Änderung des Warenempfängers bzw des Mitgliedstaates, in dem die ig Lieferung endet, wäre für das „Zollverfahren 4200“ unschädlich, liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) nicht vor, weil die angeblich durchgeführten Lieferungen in andere Mitgliedstaaten erst im Einfuhrmitgliedstaat begonnen hätten. Zudem ist in diesen Fällen, wie oben ausgeführt, auch das Unmittelbarkeitserfordernis des [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) verletzt. Darüber hinaus hat der Senat alle 61 Zollanmeldungen und die dazu vorgelegten Nachweise überprüft und festgestellt, dass in keinem einzigen Fall der buchmäßige Nachweis für eine zulässige ig Lieferung erbracht ist. Die in der „Anlage zu GZ. Z“ der BVE vom 25. Juni 2009 niedergeschriebenen detaillierten Feststellungen des ZA X dazu – die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens weder von der B-GmbH noch von der A-GmbH widerlegt wurden – sind identisch mit den eigenen Feststellungen des Senates. Aus diesem Grund wird zur näheren Begründung im Beschwerdeverfahren, dass der buchmäßige Nachweis für das Vorliegen einer ig Lieferung in den streitgegenständlichen Fällen nicht erbracht ist, auf die erwähnte Anlage zur BVE vom 25. Juni 2009 verwiesen.

Da aus den oben dargelegten Gründen für alle 61, dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Einfuhranmeldungen die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) nicht vorliegen, war die ursprünglich unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuer nachträglich festzusetzen und vorzuschreiben. Die Vorschreibung und nachträgliche buchmäßige Erfassung durch das ZA X nach der Bestimmung des Art 201 ZK iVm Art 220 ZK ist nach Ansicht des Senates rechtskonform erfolgt, zumal nicht zuletzt auch in der mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2011 von Vertretern beider Beschwerdeführer betont wurde, dass der in den Warenanmeldungen genannten Warenempfängerin, der luxemburgischen C SA, im Zeitpunkt der jeweiligen Einfuhrabfertigung die tatsächlichen Warenempfänger in den anderen Mitgliedstaaten, zum ganz überwiegenden Teil in Italien, bereits bekannt waren. Ein Indiz dafür ist auch der Transportweg ab dem Flughafen München. Wären die 61 Sendungen tatsächlich für Luxemburg bestimmt gewesen, wäre eine Verzollung der in München im Luftweg angekommenen Warensendungen in Kufstein höchst unwirtschaftlich gewesen, weil dafür laut Routenplaner „map24“ ein Umweg von 182 km (Fahrt München – Kufstein und retour) pro Sendung, das wären bei 61 Sendungen über 11.000 km, zum Tragen gekommen wäre. Eine Verzollung in Kufstein ergibt nur dann einen Sinn, wenn die Waren von vornherein für einen Weitertransport Richtung Italien bestimmt waren. Wenn jedoch die Auftraggeberin der Verzollungen bereits im Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung gewusst hat, dass die Sendungen nicht für Luxemburg bestimmt sind, dann hat sie die Eintragung falscher An-

gaben in den Zollanmeldungen veranlasst. In diesem Fall erweist sich eine Vorschreibung der Eingangsabgabenschuld nach Art 201 ZK iVm Art 220 ZK als richtig. Ebenso war eine Abgabenerhöhung nach [§ 108 Abs 1 ZollR-DG](#) in der Höhe von EUR 113.569,38 vorzuschreiben.

Zollschuldner ist gemäß Art 201 Abs 3 ZK grundsätzlich der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Aus den in Rede stehenden Einfuhranmeldungen geht hervor, dass die A-GmbH die Warenempfängerin, die C S.A., indirekt vertreten hat. Daher kommt die A-GmbH, neben der B-GmbH, als Schuldnerin der in Rede stehenden Abgabenschuld grundsätzlich in Frage. Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einhalten (*Witte*, *Zollkodex*⁵ Art 213 Rz 4). Dabei findet grundsätzlich nationales Recht Anwendung. Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (*Ritz*, *BAO*⁴, § 20 Tz 7). Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenananspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, [95/16/0082](#)).

Die A-GmbH hat als indirekte Vertreterin die Zollanmeldungen im eigenen Namen abgegeben und wird folglich als Anmelderin Zollschuldnerin. Da es sich bei der A-GmbH um ein bereits seit mehreren Jahren tätiges, erfahrenes Speditionsunternehmen handelt, musste es sich über die haftungsrechtlichen Auswirkungen einer allenfalls fehlgeschlagenen ig Lieferung bei der Annahme des Verzollungsauftrages im Klaren gewesen sein und hätte entsprechende Vorsorge für einen Zahlungsausfall treffen müssen. Der erkennende Senat kann keine auf Seiten der A-GmbH vorliegenden Billigkeitsgründe, die unter Umständen eine Abstandnahme von der Heranziehung der Bf als Abgabenschuldnerin im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses rechtfertigen würden, erkennen. Hingegen liegt die Einbringung der gesamten Abgabenschuld nicht nur aus fiskalischen Gründen, sondern im Hinblick auf die bekannte Anfälligkeit des Umsatzsteuersystems für betrügerische Handlungen auch aus generalpräventiven Gründen, in einem wesentlichen öffentlichen Interesse. Die Entscheidung des Zollamtes X, die Abgaben neben der B-GmbH auch gegenüber der Bf festzusetzen, erweist sich unter diesen Gesichts-

punkten als rechtskonform. Daran kann auch die gegenüber der C S.A. unterbliebene Vorschreibung der Abgaben nichts ändern, zumal die Behörde aufgrund einer Missing-Trader-Meldung vom September 2008 (Beilage B der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Oktober 2011) im Zeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung, am 14. Jänner 2009, von der Erfolglosigkeit eines derartigen Unterfangens ausgehen konnte. Diese Einschätzung wird indirekt von einer am 26. November 2008 ergangenen Mailnachricht des ehemaligen Rechtsvertreters der C S.A. an den steuerlichen Vertreter der B-GmbH bestätigt, wenn dort zu lesen ist, die Gesellschaft habe derzeit weder Sitz noch einen ordentlich besetzten Verwaltungsrat und werde wohl in Kürze von Amts wegen liquidiert werden (Beilage C der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12. Oktober 2011).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens, wie von den beiden Vertretern der A-GmbH im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung gefordert, war aufgrund der eindeutigen Regelung des Art 220 ZK verfahrensgegenständlich nicht angezeigt.

Auf Vertrauensschutz kann sich die Bf nicht berufen, weder auf der Grundlage des [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) noch nach Art 859 ZK-DVO. Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung nach [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) 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. Diese Bestimmung ist aus mehreren Gründen auf Abfertigungen zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung (so genanntes „Zollverfahren 4200“) nicht anwendbar. Dagegen spricht zunächst einmal der Wortlaut der Regelung. Im Sinne des Art 1 Abs 2 Z 3 Buchst a) UStG 1994 ist unter dem liefernden Unternehmer des Art 7 Abs 4 UStG 1994 wohl ein Unternehmer zu verstehen, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Ein Spediteur kann damit nicht gemeint sein. Eine sinngemäße Anwendung des Art 7 Abs 4 UStG 1994 auf die steuerbefreite Einfuhr mit anschließender ig Lieferung ist im [UStG 1994](#) nicht normiert. Hingegen gelten nach [§ 26 Abs 1 UStG 1994](#), soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Durch eine fehlgeschlagene innergemeinschaftliche Lieferung im Zusammenhang mit einer Einfuhrverzollung ist die ursprünglich mit Null festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer nachträglich in der richtigen Höhe festzusetzen und buchmäßig zu erfassen. Und für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sind gemäß [§ 26 Abs 3 UStG 1994](#) die Zollämter zuständig. Würde man verneinen, dass in diesem Fall die Einfuhrumsatzsteuer wieder auflebt und unrichtigerweise von einer zu entrichtenden Umsatzsteuer ausgehen, ergäbe sich nach den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen eine Unzuständigkeit der Zollämter. Der erkennende Senat hingegen geht in den beschwerdean-

hängigen Fällen von einer Zuständigkeit der Zollämter aus, die das Verfahren der nachträglichen Festsetzung und Vorschreibung der ursprünglich unerhoben gebliebenen Einfuhrumsatzsteuerschuld nach den zollrechtlichen Vorschriften durchzuführen haben. Die Vertrauensschutzbestimmung des [Art 7 Abs 4 UStG 1994](#) ist aus diesem Grund verfahrensgegenständlich nicht anwendbar.

Die Eigenschaft der Bf als Zollsuldnerin nach Art 201 ZK ist ausschließlich an die Förmlichkeit der Anmeldung geknüpft; auf deren guten Glauben kommt es nicht an (siehe *Witte*, Zollkodex⁵ Art 201 Rz 6). Wenn eine Zollsuld entstanden ist, sehen der ZK und die ZK-DVO verschiedene Heilungsmöglichkeiten vor; diese greifen jedoch nicht bei allen Zollsuldentstehungstatbeständen gleichermaßen. Klassisches Beispiel ist die Heilung gemäß Art 859 ZK-DVO, die nur bei Zollsulden nach Art 204 ZK greift (siehe *Witte*, Zollkodex⁵ Vor Art 201 Rz 23 und 24). Somit scheidet im streitgegenständlichen Fall auch die Anwendung des Art 859 ZK-DVO aus. Unberührt davon bleiben die Erstattung oder der Erlass von Einfuhrumsatzsteuer entsprechend den Vorschriften der Art 235 – 242 ZK, wenn die dafür erforderlichen Voraussetzungen vorliegen.

Allfällige Unzulänglichkeiten im MIAS-System der Europäischen Kommission können mangels gesetzlicher Grundlage nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sein.

Die Abgabenerhöhung gründet sich auf [§ 108 Abs 1 ZollR-DG](#), der wie folgt lautet:

„Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollsuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollsuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollsuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollsuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollsuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. [...]“

Aufgrund der geltenden Rechtslage wurde im verfahrensgegenständlichen Fall die Abgabenerhöhung dem Grunde nach zu Recht und gemäß den dem Erstbescheid angeschlossenen Berechnungsblättern auch in der richtigen Höhe festgesetzt.

Somit war insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. November 2011