

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache X-GmbH, Adr., Deutschland, vertreten durch V., über die Beschwerde vom 10. Juni 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 01. Juni 2015, CRN \*\*\*\*\*, betreffend die Ablehnung der Annahme einer Zollanmeldung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 1. Juni 2015, Zl. CRN \*\*\*\*\*, lehnte das Zollamt die Annahme einer Zollanmeldung gemäß Art. 63 Zollkodex (ZK) ab.

Die Anmeldung enthalte nicht die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden seien, erforderlichen Angaben. Die Anmeldung des Zollverfahrens zur Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 und unter Anwendung der Sonder-UID des Steuervertreeters bedinge, dass der Steuervertreter die Steuer schulde.

Die abgegebene Zollanmeldung enthalte nicht die dazu erforderlichen Angaben.

Vor dieser belastenden Entscheidung sei dem Antragsteller das Parteigehör gewährt worden. Der Antragsteller habe innerhalb der gesetzten Frist mitgeteilt, eine detaillierte Begründung erst im Beschwerdeverfahren vorbringen zu wollen.

Die Sendung sei mit Versandschein T1 vom 7. Mai 2014 weiter angewiesen worden.

Die Anmelderin und in Feld 8 der Zollanmeldung angeführte Empfängerin, die X-GmbH mit Sitz in Deutschland (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf.), erhob dagegen mit Schriftsatz vom 10. Juni 2015 Beschwerde. Dies mit folgender Begründung:

**„Vorbemerkungen:**

*Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in der ab 1.1.2011 geltenden Fassung, führt im Abschnitt 3, Kapitel 5, „Steuerbefreiungen bei der Einfuhr“ aus:*

*Artikel 143 Abs. 1*

*Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:*

*d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittstaat 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.*

*Aus zollrechtlicher Sicht und das ist das für die Bf. einzig zulässige Kriterium ist die Frage, ob die Person, die dem Vertreter den Auftrag zur Überführung in das Zollverfahren der Einfuhr zum freien Verkehr (hier auch mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung) beauftragt und bevollmächtigt hat, gemäß Artikel 64 Abs. 2 Buchstabe b der VO (EWG) 2913/92 in der Gemeinschaft ansässig ist. Gemäß dieser Rechtsvorschrift muss es ohne Einschränkungen möglich sein, eine Zollanmeldung im Namen und für Rechnung des Vertretenen abzugeben. Von der Voraussetzung der Ansässigkeit ausgenommen sind Personen, die Anmeldungen zum Versandverfahren oder zur vorübergehenden Verwendung abgeben oder aber nur gelegentlich Waren anmelden bzw. aufgrund bilateraler Abkommen zwischen Mitgliedstaaten [Art. 64 Abs. 3 ZK (Norwegen/Schweden)].*

*Gemäß Artikel 5 Abs. 1 der VO (EWG) 2913/92 kann sich jedermann gegenüber den Zollbehörden nach Maßgabe des Artikels 64 Abs. 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Abs. 2 Buchstabe b (Rechtsbehelfsverfahren) der VO (EWG) 2913/92 bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.*

*Die Vertretung kann gemäß Artikel 5 Abs. 2 der VO (EWG) 2913/92 sein:*

- 1. direkt, wenn der Vertreter im Namen und für Rechnung eines anderen handelt;*
- 2. indirekt, wenn der Vertreter im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.*

*Als einzige Option, erkennt die VO (EWG) 2913/92 des Rates den Mitgliedstaaten die Einschränkung zu, die direkte oder indirekte Vertretung auf Zollagenten, die dort rechtmäßig ihren Beruf ausüben, zu beschränken. Österreich hat von diesem Recht allerdings keinen Gebrauch gemacht.*

*Zusammenfassend ist sinngemäß auszuführen, dass es keinen Zwang zur indirekten Stellvertretung (vgl. Lux/Schrömbges, Zoll und Mehrwertsteuer, Praxisleitfaden, Kapitel 3, Punkt 7.2) geben darf!*

*In Österreich ist die Frage streitig, ob der Fiskalvertreter stets in indirekter Vertretung handeln muss. Das jedenfalls schreiben die Richtlinien des BMF vor [sog. Sonder-UID des Spediteurs (Arbeitsrichtlinie ZK-4200, UStRL, RN 3953 ff)]. Diese Richtlinien verstoßen aber ganz offensichtlich gegen das der Bf. als Vertretene und der Vertreterin in Artikel 5*

der VO (EWG) 2913/92 vorgesehene Wahlrecht. Es wird sowohl dem Vertreter als auch dem Vertretenen das Wahlrecht entzogen, eine Zollanmeldung in direkter oder indirekter Vertretung abzugeben.

Dieses Wahlrecht gilt gemäß Artikel 71 MwStSystRL auch im Einfuhrumsatzsteuerrecht, zumal die Vertretung im VC 42 nur eine einheitliche sein kann. Die Dienstvorschriften des BMF können die Wahlmöglichkeit nach Artikel 5 der VO (EWG) 2913/92 nicht einschränken. Die Dienstvorschriften stützen sich offensichtlich auch nicht auf Artikel 143 Abs. 2 MwStSystRL, bestimmt sich doch die Schuldnerschaft des Steuervertreeters auf Artikel 201 MwStSystRL. Österreich hat diese Vorschriften in § 26 Abs. 1 UStG und § 2 ZollR-DG umgesetzt, in dem dort ausgeführt ist, dass das Zollrecht gilt!

Die von Haunold (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Partner bei Deloitte Österreich) vertretene These, der Steuervertreter bestimme sich nach Artikel 204 Abs. 1 MwStSystRL (vgl. Summersberger/Haunold, Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung, S. 93 ff) ist zur Gänze unvertretbar und zwischenzeitlich widerlegt, handelt es sich im VC 42 ja um eine Steuerbefreiung bei der Einfuhr und nicht um eine Steuerbefreiung bei der innergemeinschaftlichen Lieferung nach 138 MwStSystRL. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ein Tatbestandsmerkmal der EUST-Freiheit die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ist.

Zwischenzeitlich wird von vielen europäischen Zoll- und Steuerrechtsgelehrten unsere These geteilt, dass die Regelung des Artikels 6 Abs. 3 UStG, wonach nur der Anmelder die innergemeinschaftliche Lieferung tätigen darf, die indirekte Vertretung im 42 explizit ausschließt. Dies deshalb, weil der Anmelder, d.h. der indirekte Vertreter (Abfertigungsspediteur), die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung mangels Verfügungsmacht erst gar nicht bewirken kann!

Eine Umdeutung vom Anmelder zum Schuldner der EUST (vgl. Ruppe/Achatz, Art. 6 Abs. 3, RN 19/1) ist ausgeschlossen. Insofern verstößt Artikel 6 Abs. 3 UStG gegen Unionsrecht!

Eine Einfuhr liegt nach der Legaldefinition in § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG 1994 vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet gemäß § 1 Abs. 3, Satz 3 UStG in das Inland iS des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG gelangt. Nach den USt-RL 2000 (RZ 102) muss der Gegenstand darüber hinaus zum freien Verkehr abgefertigt werden.

Von der Vertreterin der Bf. wurde durch schriftliche Zollanmeldung der Antrag auf Überführung zum freien Verkehr mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung VC 42 abgegeben.

Trotz der Voraussetzung des Artikels 64 Abs 2 der VO (EWG) 2913/92 und einem aufrechten Vollmachtverhältnis der Bf. an den Vertreter, Zollanmeldungen gemäß Artikel 5 Abs. 2 erster Anstrich in direkter Stellvertretung abzugeben, wurde der Vertreter aber auch die Bf. als Vertretene der Wahlfreiheit beraubt, Zollanmeldungen in direkter Stellvertretung abgeben zu dürfen.

## **A. Zulässigkeit der Beschwerde**

...

## **B. Rechtzeitigkeit der Beschwerde**

...

## **C. Begründung:**

*Die Bf. versteht das Unionsrecht, hier u.a. Art. 63, 5, 64 der VO (EWG) 2913/92 so, dass ihr und ihrer Vertreterin trotz Verwendung der Sonder-UID der Vertreterin das Wahlrecht zusteht, Zollanmeldungen in direkter oder indirekter Stellvertretung abzugeben.*

*Eine Einschränkung, wie sie in Österreich vorgesehen ist, ist unzulässig und rechtswidrig und verstößt ganz unzweifelhaft gegen geltendes Unionsrecht.*

*Die österreichische Zollverwaltung stützt sich in ihrer gegenteiligen Auffassung auf Artikel 143 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL, die Arbeitsrichtlinie „Steuerbefreiung gemäß Artikel 6 Abs. 3 UStG 1994 des Bundesministeriums für Finanzen (Arbeitsrichtlinie ZK-4200) und die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 [UStRL (Rz 3957)].*

*Das Zollverfahren im VC 4200 betrifft Zollanmeldungen für die Einfuhr von Nichtgemeinschaftswaren, die von einem Steuerpflichtigen im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden. Die Zollverwaltung verlangt für solche Zollanmeldungen u.a. die Angabe einer österreichischen Umsatzsteuer ID. Ist der Einführer/ausländische Lieferer ein in einem anderen EU Mitgliedstaat ansässiger Unternehmer, ist die Handhabung wie folgt:*

*Besitzt ein solcher Einführer/ausländischer Lieferer eine österreichische UID Nummer, die ihm nach umsatzsteuerrechtlicher Registrierung auf Antrag erteilt wird, so ist diese Nummer anzugeben (Rz 3953 Abs. 2 UStRL). Besitzt er eine solche UID Nummer nicht und ist er nicht zur Umsatzsteuer erfasst, kann die dem österreichischen Spediteur, der die Verzollung beantragt, erteilte Sonder-UID verwendet werden (Rz 3953 Abs. 1 UStRL). Unter dieser Sonder-UID können für den Kunden des Spediteurs innergemeinschaftliche Lieferungen durchgeführt und die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch genommen werden. Die Sonder-UID, die im Grundsatz einer Fiskalvertreter UID entspricht, wird dem Spediteur neben seiner eigenen USt-ID Nummer erteilt.*

*Nach den herrschenden Grundsätzen ist die Verwendung der Sonder-UID des Spediteurs nach Rz 3957 UStRL nur möglich, wenn der Spediteur im eigenen Namen und für fremde Rechnung (also in indirekter Stellvertretung) handelt.*

*Durch die Verwaltungspraxis in Österreich wird der Bf. aber auch der Vertreterin das Recht abgesprochen, Unterwegsverzollungen zum VC 4200 für in einem anderen EU Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer ohne eigene österreichische UID in direkter Stellvertretung durchführen zu dürfen. Dadurch wird der Vertreterin ein nicht vertretbares Haftungsrisiko auferlegt, das z.B. bei nachträglich festgestellten*

- *unrichtigen Zollwertangaben,*
- *zu Unrecht ausgestellten Präferenznachweisen (z.B. aktuell Alustangen und Profile der Position 7604 aus der Türkei)*

- *Fehlen der Voraussetzungen für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung zu deren Lasten geht.*

*Grundlage des Zollverfahrens 4200 ist das Zollverfahren einer Nichtunionsware in den zollrechtlich freien Verkehr im Sinne des Artikels 79 der VO (EWG) 2913/92.*

*Die Zollanmeldung im VC 4200 ist nicht nur eine Anmeldung zur Überprüfung einer Nichtgemeinschaftsware in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, sondern es wird zusätzlich die innergemeinschaftliche (steuerbefreite) Anschlusslieferung angemeldet und die Steuerbefreiung des Artikels 6 Abs. 3 UStG beantragt.*

*Die Steuerbefreiung bei der Einfuhr wird nicht wie sonst im Umsatzsteuerrecht von Amts wegen sondern im Zollverfahren 4200 nur auf Antrag gewährt. Der Antrag wird in der Zollanmeldung durch die Codierung 4200 im Feld 37 der Zollanmeldung gestellt.*

*Die Stellvertretung nach Artikel 5 betrifft alle zollrechtlichen Verfahrenshandlungen, insbesondere Zollanmeldungen (Artikel 4 Nr. 17 ZK) und damit auch die Zollanmeldung im VC 4200, die in direkter oder indirekter Stellvertretung (vgl. Anhang 37 und 38 ZK-DVO) abgegeben werden kann.*

*Zollschuldner der Einfuhrzollschuld ist nach Artikel 201 Abs. 3 Satz 1 der VO (EWG) 2913/92 der Anmelder. Da gemäß Artikel 4 Nr. 18 der VO (EWG) 2913/92 Anmelder die Person ist, in deren Namen die Zollanmeldung abgegeben wird, ist bei direkter Vertretung nur der Vertretene, also die Bf. und nicht der Vertreter, also der Spediteur, Zollschuldner.*

*Bei indirekter Stellvertretung gibt der Vertreter die Zollanmeldung in eigenem Namen ab, er ist deshalb nach Artikel 4 Nr. 18 ZK Zollanmelder und somit Zollschuldner. Zusätzlich wird bei indirekter Stellvertretung auch der Vertretene Zollschuldner (Art. 201 Abs. 3 Satz 2 ZK).*

*Der durch die österreichischen Verwaltungsrichtlinien angeordnete Ausschluss der direkten Vertretung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmens (wie die Bf.) im VC 4200 bei Verwendung der Sonder-UID des Spediteurs (also des Vertreters) und die daraus resultierende Verwaltungspraxis sind mit Unionsrecht und nationalem österreichischen Recht nicht vereinbar. Der Ausschluss verstößt gegen das unionsrechtliche Stellvertretungsrecht, das unionsrechtliche Zollanmeldungsrecht und auch gegen Artikel 6 Abs. 3 und § 26 UStG.*

*Nach Artikel 5 der VO (EWG) 2913/92 kann der Vertretene wie auch der Vertreter frei wählen, ob eine Zollanmeldung in direkter oder indirekter Stellvertretung abgegeben werden soll. Für das Haftungsrisiko des Vertreters für Zoll und Einfuhrumsatzsteuer ist, anders als für den Vertretenen (also die Bf.), der immer zum Schuldner wird, von entscheidender Bedeutung, ob die Zollanmeldung in direkter oder indirekter Stellvertretung abgegeben wird. Bei direkter Stellvertretung ist nur der Vertretene und nicht der Vertreter Schuldner von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer, da der Vertretene nach Art. 4 Nr. 18 der VO (EWG) 2913/92 Zollanmelder und somit nach Artikel 201 Abs. 1 Satz 1 der VO (EWG) 2913/92 iVm. § 26 Abs. 1 UStG Zoll- und Steuerschuldner ist.*

*Das freie Wahlrecht, in direkter oder indirekter Stellvertretung zu handeln, bezweckt in der Tat, den Vertreter zu schützen, ihn vom Haftungsrisiko für den Zoll freizustellen, andererseits aber die Option eines nicht in Österreich ansässigen EU Unternehmers, auch künftighin Nichtunionsware in Österreich zum zollrechtlich freien Verkehr abfertigen zu lassen, um die Unionsware ohne Verzögerung in Empfang nehmen zu können. Damit begründet Artikel 5 der VO (EWG) 2913/92 nach der herrschenden Schutznormtheorie (BVerfG 27, 307; Kopp/Schenke, VwGO, § 42 Rn 83 ff m.w.N.) ein subjektives öffentliches Recht von Vertreter (Spediteur) und Vertretenen (Bf.) auf direkte Vertretung einer in der Union ansässigen Person (Bf.).*

*Eine Einschränkung des durch Artikel 5 der VO (EWG) 2913/92 gewährleisteten subjektiven öffentlichen Wahlrechts des Vertreters, in direkter oder indirekter Stellvertretung zu handeln, durch Artikel 143 Abs. 2 MwStSystRL scheidet schon wegen dessen Rechtsnatur aus. Die MwStSystRL begründet wie alle Unionsrichtlinien - und anders als unionsrechtliche Rechtsverordnungen - nicht unmittelbar Rechte und Pflichten für die Bürger, sondern richtet sich an die Mitgliedstaaten, die die Richtlinienregelung in nationales Recht umzusetzen haben. Der Artikel 143 Abs. 2 MwStSystRL kann deshalb die durch Artikel 5 der VO (EWG) 2913/92 des Rates begründete Rechtsposition der Bf. bzw. des Vertreters nicht begrenzen.*

*Gemäß Artikel 201 MwStSystRL wird die Person oder werden die Personen Steuerschuldner, die der Mitgliedstaat als Steuerschuldner anerkennt. Österreich hat, indem in § 26 Abs. 1 UStG für die sinngemäße Anwendung des Zollrechts verwiesen wird, die Personen als Steuerschuldner anerkannt, deren Schuldnerschaft sich aus den zollrechtlichen Vorschriften ergibt.*

*Hieraus kann sich, so auch die EU Kommission (vgl. Sitzungsprotokoll \*\*\* – TAXUD xx.xx.xxxx ), keine Einschränkung des subjektiven öffentlichen Rechts des Spediteurs bzw. der Bf. ergeben. Das Gegenteil ist der Fall, weil der Verweis auch Artikel 5 und 64 Abs. 2 der VO (EWG) 2913/92 umfasst, die gerade dieses Recht gewährleisten.*

*Auch in Artikel 6 Abs. 3 UStG wird der gemeinschaftsrechtliche Artikel 143 Abs. 2 MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt. In Artikel 6 Abs. 3 lit. a UStG wird der Steuervertreter im Zusammenhang mit der Angabe seiner UID angesprochen. Um beurteilen zu können, ob Artikel 6 Abs. 3 UStG subjektive öffentliche Rechte des Vertreters (Spediteurs) einschränkt, ist zu klären*

- 1. ob der Spediteur „Steuervertreter“ im Sinn der Bestimmung ist, und*
- 2. wie sich Artikel 6 Abs. 3 UStG zur Steuerschuldnerschaft des Steuerververtreters verhält.*

*Der herrschenden Meinung, dass der Steuervertreter des Artikels 143 Abs. 2 der in Artikel 204 Abs. 1 MwStSystRL angesprochene Steuervertreter ist, kann nicht gefolgt werden.*

*Voraussetzung für die Zulassung eines Steuerververtreters durch die Mitgliedstaaten ist, dass der Steuerpflichtige Steuerschuldner gemäß den Artikeln 193 bis 197 sowie 199 und 200 ist.*

*Artikel 201 MwStSystRL, der die Steuerschuld bei der Einfuhr betrifft, wird in Artikel 204 MwStSystRL nicht genannt, ist also ausgenommen.*

*Das bedeutet, dass im Fall der Einfuhr es den Mitgliedstaaten eben nicht gestattet ist, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet.*

*Der in Artikel 143 Abs. 2 MwStSystRL angesprochene Steuervertreter ist deshalb der Fiskalvertreter (§ 27 Abs. 8 UStG), der im VC 4200 bei der Zollanmeldung den Importeur hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung vertritt und der nicht unmittelbar und direkt die Steuern des Vertretenen schuldet (so auch Vitauskaite-TAXUD C1).*

*Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 21.12.2011, C-499/10) ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt, wenn eine in gutem Glauben, fehlerlos und sorgfältig handelnde Person zusätzlich zum eigentlichen Steuerschuldner für dessen Steuerschulden haften soll. Hinzuweisen ist noch, dass bei Unionsansässigen - anders als bei Nichtunionsansässigen - die Beitreibung von Zoll- und Steuerschulden durch die Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16.03.2010 sichergestellt wird.*

*Gemäß Auffassung der Bf. liegen sowohl gemeinschaftsrechtliche Verstöße (hier Artikel 64 Abs. 2 i.V.m. Artikel 5 Abs. 2 erster Anstrich der VO (EWG) 2913/92) aber auch Verstöße gegen nationales Recht (hier Artikel 6 Abs. 3 lit. a UStG) vor.*

*Die Zollbehörde hat nicht das Recht, die Annahme einer Zollanmeldung bei Vorliegen eines aufrechten Vollmachtverhältnisses eines EU-ansässigen Auftraggebers (hier der Bf.) gemäß Artikel 63 der VO (EWG) 2913/92 zu verweigern!*

#### **D. Beschwerdepunkte :**

*Recht auf richtige Auslegung der MwStSystRL, hier insbesondere Artikel 143 Abs. 1 Buchstabe d, Artikel 201*

*Wortlaut:*

*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.*

*Recht auf richtige Auslegung der Vorschriften der VO (EWG) 2913/92, hier insbesondere der Artikel 64 Abs. 2 und 5 Abs. 2, erster Anstrich*

*und*

*Recht auf richtige Auslegung der nationalen Vorschriften, hier insbesondere des § 26 Abs. 1 und Artikel 6 Abs. 3 UStG*

*Wortlaut zu § 26 Abs. 2 UStG:*

*Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen*

sind die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredelungsverkehr. Eine [...], wenn ein ausdrücklicher Antrag auf Erstattung oder Erlass der Einfuhrumsatzsteuer gestellt wird.

Wortlaut zu Artikel 6 Abs. 3 UStG:

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.

Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c genannten Nachweis erbringt:

- a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer- Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer seines Steuervertreters;
- b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer- Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer- Identifikationsnummer im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden.

Artikel 6 Abs. 3 UStG regelt, in Umsetzung des Artikels 143 Abs. 1 lit. d, Abs. 2 MwStSystRL die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung. Nach Artikel 6 Abs. 3 UA 1 Satz 1 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden. Ist der Anmelder (wie die ho. Behörde ausführt) aber der indirekte Vertreter, läuft die Regelung allein deshalb ins Leere, weil der Vertreter (hier Spediteur) mangels Verfügungsmacht keine innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann.

### **Zusammenfassung:**

Lieferung ist nach § 3 Abs. 1 UStG die Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Lieferer muss den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen.

Gemäß Artikel 6 Abs. 3 UStG ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden, von der Steuer zu befreien, sofern der Anmelder das Vorliegen der Voraussetzungen des Artikels 7 buchmäßig nachweisen kann. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätig.

### **Fazit:**

Da der indirekte Vertreter der Anmelder ist und der Einfuhrgegenstand im Anschluss an die Einfuhr vom Anmelder unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen



*Lieferung (Art. 7) verwendet werden muss, was dem indirekten Vertreter aber nicht möglich ist, da ihm die dazu erforderliche Verfügungsmacht fehlt, kann doch schlüssig nur abgeleitet werden, dass Artikel 6 Abs. 3 UStG die indirekte Stellvertretung explizit ausschließt!*

#### **E. Anträge:**

*Die Beschwerdeführerin stellt aufgrund des dargestellten Sachverhalts den Antrag,*

*die wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts ergangene Entscheidung des Zollamtes Z. , Zahl: \*\*\*\*\* vom 01.06.2015 gänzlich aufzuheben und in der Sache selbst zu entscheiden.*

*Beilage: Protokoll TAXUD v. xx.xx.xxxx “*

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 14. September 2015, Zl. 000000 , wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens und Darstellung der Rechtslage wurde in der Begründung sinngemäß ausgeführt, dass sich aus den angeführten Gesetzesbestimmungen unzweifelhaft ergebe, dass das gemeinschaftliche Zollrecht - neben hier nicht näher relevanten Einschränkungen i. S. d. Art. 5 Abs. 3 bzw. Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 243 Abs. 2 lit. b ZK - ausdrücklich Einschränkungen in der Wahl des Vertretungsverhältnisses immer dann zwingend vorsehe, wenn die Annahme einer Anmeldung für eine bestimmte Person besondere Verpflichtungen mit sich bringe (Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 64 Abs. 2 ZK).

Die Frage, ob die Nichtannahme der Anmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung (Verfahrenscode 4200) unter Verwendung der Vertreterindikation „4“ (direkte Stellvertretung), trotz Verwendung der Sonder-UID-Nr. des Vertreters durch das Zollamt zu Recht erfolgt sei oder nicht, hänge somit davon ab, ob entweder das Zollrecht oder aber das Umsatzsteuerrecht (§ 26 UStG 1994) besondere Pflichten und Voraussetzungen für den Anmelder bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung (Verfahrenscode 4200) vorsehen würden oder nicht.

Im Rahmen der direkten Vertretung handle der Vertreter, gem. Art. 5 Abs. 2 zweiter Anstrich ZK, entsprechend der Vollmacht im Namen und für Rechnung eines anderen, nämlich des Vertretenen.

Das bedeute, dass der direkt Vertretene gem. Art. 4 Nr. 21 ZK Inhaber des Verfahrens sei und alle Verfahrensvoraussetzungen zu erfüllen habe. Gem. § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelte das für die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß.

Im Falle der Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 bedinge das, dass in der Zollanmeldung seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben werde.

Das sei nicht der Fall gewesen. Mit der Angabe einer anderen inländischen UID in der Zollanmeldung, z.B. der Sonder-UID eines Spediteurs, handle der Vertreter nicht mehr im Namen des Vertretenen.

Die Anwendung der Sonder-UID des Spediteurs sei dann zulässig, wenn der Vertreter im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgebe und entsprechend als Anmelder im Verfahren auftrete.

Die Zollanmeldung CRN 14AT \*\* beinhalte keine entsprechende Codierung, aus der die im Inland erteilte UID Nr. des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer hervorgehe.

Werde die UID des Steuervertreters (Sonder-UID) bei einer derartigen Zollabfertigung herangezogen bedinge das u.a., dass der Steuervertreter die Einfuhrumsatzsteuer schulde.

Die Zollanmeldung CRN 14AT \*\* beinhalte keine Angaben aus denen hervorgehe, dass der Steuervertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer werde.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass einerseits nicht nur keine Verpflichtung dazu bestehe, die Abwicklung der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung unter Verwendung einer Sonder-UID vorzunehmen, sondern - da es sich hier lediglich um eine Verwaltungsvereinfachung handle - auch kein diesbezüglicher Rechtsanspruch gegeben sei, und Vereinfachungsmaßnahmen niemals dazu führen dürften, die Sicherstellung der Einbringbarkeit des Steueranspruchs auszuhebeln.

Aus diesem Grund sei es für erforderlich erachtet worden, diese Vereinfachungsmaßnahme - Abwicklung der Steuerbefreiung im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 unter Verwendung einer Sonder-UID - nur für indirekte Vertretungsverhältnisse vorzusehen, bei denen neben dem Vertretenen auch der Vertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer werden könne.

Zusammenfassend lasse sich somit festhalten, dass ein Rechtsanspruch auf die Annahme von Zollanmeldungen zur Überführung von Waren in den freien Verkehr mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung (Verfahrenscode 4200) eine inländische Steuernummer sowie eine inländische UID-Nummer des vom Spediteur (egal ob direkt oder indirekt) vertretenen ausländischen Lieferanten voraussetze.

Die Nichtannahme der Zollanmeldung zur Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit innergemeinschaftlicher Anschlusslieferung unter Verwendung der Sonder-UID für Spediteure bei gleichzeitigem Vorliegen eines direkten Vertretungsverhältnisses sei demnach im Einklang sowohl mit der nationalen als auch der EU-Rechtsordnung erfolgt.

Entgegen dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen könne in vorstehend angeführter Regelung aber auch keine unzulässige Einschränkung der Vertretungsbefugnis erkannt werden, als sich lediglich ein direkter Vertreter gegen allfällige Abgabennachforderungen absichern könnte, zumal die Möglichkeit der Inanspruchnahme des vereinfachten Verfahrens unter Verwendung einer Sonder-UID bei gleichzeitigem indirekten Vertretungsverhältnis lediglich ein Angebot an die Speditionswirtschaft darstelle, auf

freiwilliger Basis eine Steuerbefreiung unter vereinfachten, im EU-Vergleich recht unbürokratischen Voraussetzungen in Anspruch zu nehmen.

Eine andere zutreffende österreichische UID-Nummer sei nicht erklärt worden und fehle in der Anmeldung.

Mit dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 21. September 2015 gilt die Bescheidbeschwerde wiederum als unerledigt.

Die Ausführungen im Vorlageantrag entsprechen weitgehend dem Vorbringen in der Bescheidbeschwerde.

In der Stellungnahme vom 18. Jänner 2016 wurde im Wesentlichen ergänzend vorgebracht, dass nach Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL die Angabe der UID des Vertretenen oder des Vertreters erforderlich sei. Diese Angaben seien in der Zollanmeldung auch gemacht worden. Zuzugeben sei, dass der Wortlaut dies nicht unmittelbar hergebe und Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL unglücklich formuliert sei. Allerdings hätten der österreichische und der deutsche Gesetzgeber Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL genau in diesem Sinne verstanden und in Art. 6 Abs. 3 UStG und § 5 Abs. 1 Nr. 3 dUStG umgesetzt.

Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL sei durch die RL 2009/69/EG vom 25.06.2009 eingeführt worden und diene der Betrugsbekämpfung. Die Bestimmung habe dieselbe rechtliche Qualität wie Art. 131 MwStSystRL (vgl. Lux/Schrömbges, Zoll und Mehrwertsteuer - Praxisleitfaden unter Einschluss der Verbrauchsteuern, 2014, 132 ff).

Beide Bestimmungen würden somit Nachweiserfordernisse zur Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen (Anschluss-)Lieferung nach Art. 138, 143 Abs. 1 lit. d) MwStSystRL enthalten und ein Kontrollsystem zur Einhaltung der zitierten Steuerfreiheiten normieren. Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL könne also unmöglich materielles Steuerschuldrecht enthalten, also keine steuerschuldbegründende indirekte Vertretung anordnen. Entscheidend für das Kontrollsystem sei die umsatzsteuerrechtliche Identifikation der Beteiligten, also die Angabe deren UID.

Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL sei Richtlinienrecht, das sich an die Mitgliedstaaten richte. Die ZK-DVO könne dieses Richtlinienrecht nicht zum unmittelbar anwendbaren Recht erklären, weil die ZK-DVO eine Durchführungsbestimmung zum Zollkodex sei, also keine Aussage zum Umsatzsteuerrecht enthalten könne. Gemeint sein könne infolgedessen nur, dass neben der EORI-Nr. auch die UID der beteiligten Personen zu benennen sei. Das sei hier erfolgt.

Schließlich könne der Anhang 37 der ZK-DVO nicht mehr verlangen, als der in Umsetzung des Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL ergangene Art. 6 Abs. 3 UStG vorschreibe. Die ZK-DVO könne dem nationalen Gesetzgeber nicht vorschreiben, wie er eine Bestimmung der MwStSystRL, hier Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL, in innerstaatliches Recht transformiere, noch könne die ZK-DVO eine mitgliedstaatliche Umsetzung unnötig machen.

Die Position zur Vertretung im VC 42 sei nochmals kurz zusammengefasst, folgende: Art. 143 Abs. 1 lit. d), Abs. 2 MwStSystRL verweise ausdrücklich hinsichtlich des Steuerschuldrechts auf Art. 201 MwStSystRL. Diese Bestimmung ermächtige die

Mitgliedstaaten, den Schuldner der EUST festzulegen. Dazu ordne § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG die Anwendung der Zollvorschriften der Europäischen Union an. Steuerschuldner könne der Vertreter danach nur werden, wenn er „indirekt“ handle, Art. 5, 201 ZK. Art. 5 ZK räume aber dem Vertretenen - und nach unserer Auffassung auch dem Vertreter - insoweit ein Wahlrecht ein. Entscheide sich also wie hier der Vertretene für die direkte Stellvertretung, sei das für den VC 42 bindend. Zumal die Vertretung in einem Zollverfahren zollrechtlich und umsatzsteuerrechtlich nur einheitlich sein könne, das UStG folge hier notwendigerweise dem Zollrecht. Diese rechtliche Erkenntnis entspreche auch der Praxis in Österreich, dass nämlich die Vertretung im 42 nicht aufgespalten werden könne. Allein Art. 6 Abs. 3 UStG beweise dies, der keine vom Zollrecht abweichende Vertretung anordne.

Das Zollamt sei nicht berechtigt gewesen, die Annahme der Zollanmeldung zu verweigern. Offensichtlich liege weder ein absoluter noch ein relativer Annahmeverweigerungsgrund vor. Die Entscheidung des Zollanmelders für die eine oder andere Form der Stellvertretung könne angesichts des Art. 5 ZK unmöglich ein Grund sein, die Zollanmeldung nicht anzunehmen.

## **II.) Sachverhalt**

Die S-GmbH, eine Spedition, reichte am 7. Mai 2014 als direkte Vertreterin der Empfängerin, der X-GmbH mit Sitz in Deutschland (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf.), eine schriftliche Anmeldung zur Überführung von Waren (Polo-Shirts aus Baumwolle) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ein und beantragte durch Verwendung des Codes 4200 als Angabe zum Feld 37 des Einheitspapiers in der Anmeldung die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung. Zum Feld 8 (Empfänger) des Einheitspapiers war die deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Bf. angegeben, zum Feld 14 (Anmelder/Vertreter) des Einheitspapiers waren die österreichische SonderUID-Nummer der S-GmbH und der Code 4 sowie „E/D“ (direkte Vertretung des Empfängers) angegeben.

In der Zollanmeldung war eine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Bf. nicht angegeben.

Mit Bescheid vom 1. Juni 2015, ZI. CRN \*\*\*\*\* , lehnte das Zollamt die Annahme der Zollanmeldung aus den bereits oben zu Punkt I.) dargestellten Gründen gemäß Art. 63 Zollkodex (ZK) ab.

## **III.) Beweiswürdigung**

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

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

#### IV.) Rechtslage

Gemäß Art. 59 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1, (Zollkodex - ZK) sind alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden.

Gemäß Art. 62 Abs. 1 ZK sind die schriftlichen Zollanmeldungen auf einem Vordruck abzugeben, der dem amtlichen Muster entspricht. Sie müssen unterzeichnet werden und alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind.

Anmeldungen, die den Voraussetzungen des Artikels 62 entsprechen, werden von den Zollbehörden gemäß Art. 63 ZK unverzüglich angenommen, sofern die betreffenden Waren gestellt worden sind.

Gemäß Art. 64 Abs. 1 ZK kann die Zollanmeldung vorbehaltlich des „Artikels 5“ von jeder Person abgegeben werden, die in der Lage ist, eine Ware bei der zuständigen Zollstelle zu stellen oder stellen zu lassen und alle Unterlagen vorzulegen, deren Vorlage nach den Bestimmungen vorgesehen ist, die das für diese Ware beantragte Zollverfahren regeln. Art. 64 Abs. 2 ZK enthält Einschränkungen zu Abs. 1.

Art. 5 ZK lautet:

„Artikel 5

(1) Unter den Voraussetzungen des Artikels 64 Abs. 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) erlassenen Vorschriften kann sich jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.

(2) Die Vertretung kann sein

- direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt;
- indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Die Mitgliedstaaten können das Recht, Zollanmeldungen in ihrem Gebiet

- in direkter Vertretung oder
- in indirekter Vertretung

abzugeben, in der Weise beschränken, dass der Vertreter ein Zollagent sein muss, der dort rechtmäßig seinen Beruf ausübt.

(3) Abgesehen von den Fällen nach Artikel 64 Absatz 2 Buchstabe b) und Absatz 3 muss der Vertreter in der Gemeinschaft ansässig sein.

(4) Der Vertreter muss erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen. Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

(5) Die Zollbehörden können von einer Person, die erklärt, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, den Nachweis für ihre Vertretungsmacht verlangen."

Anmelder ist nach Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Gemäß Art. 205 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993, S. 1, (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) ist amtliches Muster für die schriftliche Zollanmeldung von Waren im Rahmen des normalen Verfahrens zur Überführung in ein Zollverfahren ist das Einheitspapier.

Gemäß Art. 212 Abs. 1 ZK-DVO ist das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblatts in Anhang 37 und der gegebenenfalls im Rahmen sonstiger gemeinschaftsrechtlicher Regelungen erforderlichen Angaben auszufüllen.

Nach Art. 216 ZK-DVO ist die Liste der Felder, die bei Verwendung des Einheitspapiers zur Anmeldung zu einem Zollverfahren auszufüllen sind, in Anhang 37 ZK-DVO enthalten.

Die beim Ausfüllen der Vordrucke nach Artikel 205 Abs. 1 zu verwendenden Codes sind in Anhang 38 aufgeführt (Art. 213 ZK-DVO).

Werden Waren mehrwertsteuerbefreiend in einem anderen Mitgliedstaat geliefert, so sind gemäß Titel II Abschnitt C des Anhangs 37 ZK-DVO die nach Art. 143 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG verlangten Angaben in Feld Nr. 44 der Anmeldung einzutragen, auf Verlangen eines Mitgliedstaats einschließlich des Nachweises, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Soweit der Inhalt der schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Anmeldung nicht bereits durch die Durchführungsbestimmungen zum Zollkodex festgelegt ist, hat der Bundesminister für Finanzen diese Festlegung mit Verordnung zu treffen; dabei hat er auch die für eine automationsunterstützte Bearbeitung notwendigen Codes zu bestimmen (§ 54a Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz, ZollR-DG).

Gemäß § 1 Abs. 1 der aufgrund des § 54a Abs. 1 ZollR-DG erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Festlegung des Inhalts von schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldungen (ZollAnm-V 2005) ist der Inhalt der schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldungen im Anhang 1 zu dieser Verordnung festgelegt.

Gemäß Titel II Abschnitt C (Förmlichkeiten für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, das Verfahren der aktiven Veredelung, das Verfahren der vorübergehenden Verwendung, das Umwandlungsverfahren, das Zolllagerverfahren und das Verbringen von Waren in Freizonen des Kontrolltyps II) des Anhangs 1 der ZollAnm-V 2005 ist im Feld 8 der Anmeldung in den Fällen einer unmittelbar an die Zollabfertigung anschließenden innergemeinschaftliche Lieferung zusätzlich die UID-Nr. des Empfängers anzugeben, und

zwar, sofern der Empfänger gleichzeitig als Lieferer auftritt, dessen österreichische UID-Nr. Tritt der Empfänger als Erwerber auf, so ist dessen von den zuständigen Behörden des betreffenden Mitgliedstaates vergebene UID-Nr. anzugeben.

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Zollschuldner ist gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder und im Fall der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Gem. § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

Nach § 26 Abs. 2 UStG 1994 sind in der Zollanmeldung von einfuhrumsatzsteuerbaren Waren auch alle für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer maßgeblichen Angaben zu machen und die erforderlichen Unterlagen beizufügen.

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

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

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

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34, ist steuerfrei 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.

Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c. genannten Nachweis erbringt:

a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;

b) die in einem Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden.

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

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

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

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

Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL lautet:

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

„Artikel 131

Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.“

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

#### „Artikel 138

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

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

a) ...

b) ...

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

Im Kapitel 5 „Steuerbefreiungen bei der Einfuhr“ des Titels IX der MwStSystRL lautet Art. 143 Buchstabe d:

#### „Artikel 143

(1) 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;

...

(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, oder seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, wenn die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c verbracht werden;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist.“

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

In einer Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. August 2005 mit der Bezeichnung „Sonder-UID für Spediteure“ (FJ 2005, 291) heißt es (auszugsweise):

### **„Gesetzliche Grundlagen**

*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 im Sinne des Art 7 UStG 1994 verwendet werden, wobei der Anmelder das Vorliegen der Voraussetzungen des Art 7 buchmäßig nachzuweisen hat.*

*Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art 7 UStG 1994 liegt vor, wenn*

- der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat;*
  - der Abnehmer*
  - ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder*
  - bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber*
- und*
- der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist.*

*Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art 7 Abs 2 UStG 1994).*

*Die oben angeführten Voraussetzungen für die Steuerfreiheit müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein.*

### **Anwendungsfälle**

*Art 6 Abs 3 UStG 1994 ist insbesondere bei Lieferungen aus Drittstaaten über Österreich an Abnehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat von Bedeutung, da die Überführung dieser Waren in den freien Verkehr (Verzollung) mit Wirkung für den Binnenmarkt auch in Österreich vorgenommen werden kann.*

*Ist der Lieferer im Ausland (andere Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und Drittland) ansässig und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst, so benötigt er*

*grundsätzlich zur Inanspruchnahme der Befreiung eine inländische Steuernummer sowie eine inländische UID; überdies kann wegen der anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferungen gem. Art 27 Abs 4 UStG 1994 die Bestellung eines Fiskalvertreters erforderlich sein.*

### **Vereinfachungsregelung**

*Aus Vereinfachungsgründen kann einem inländischen Spediteur, der als indirekter Vertreter und damit als Anmelder bei der Überführung der Waren in den freien Verkehr auftritt, eine Sonder-UID erteilt werden, unter der sein Kunde (der indirekt Vertretene) innergemeinschaftliche Lieferungen durchführen und die Befreiung für die Einfuhr in Anspruch nehmen kann.*

*Für diese innergemeinschaftlichen Lieferungen werden die Spediteure - aus technischen Gründen - als gesondertes Steuersubjekt betrachtet. Spediteure erhalten über Antrag an ihr zuständiges Finanzamt ein eigenes Abgabenkonto (mit Signal "U 0") und die so genannte „Sonder-UID für Spediteure“.*

*Damit kann auch die Trennung dieser innergemeinschaftlichen Lieferungen von den eigenen Umsätzen des Spediteurs sichergestellt werden.*

*Die Erteilung der Sonder-UID für Spediteure erfolgt vom zuständigen Finanzamt mittels eines gesonderten Bescheides, dem zusätzlich allgemeine weiterführende Informationen zur UID angefügt sind.*

*Zur Unterscheidung von anderen UID-Bescheiden ist im Namensfeld nach dem Firmennamen der Zusatz ("nur für Zoll") angeführt.*

*Die Vereinfachungsregelung kann nicht angewendet werden, wenn die ausländische UID des Empfängers der Lieferung nicht von jenem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem der Erwerb gem. Art. 3 Abs. 8 erster Satz UStG 1994 zu versteuern ist.*

### **Fiskalvertreter**

*Der Spediteur ersetzt in diesen Fällen den Fiskalvertreter des Kunden, für den er die Abfertigung vornimmt und für den er die Sonder-UID verwendet.*

### **Rechnungslegung**

*Auf die Rechnungslegung hat die Regelung keinen Einfluss. Der liefernde Unternehmer fakturiert ohne Umsatzsteuer. In der Rechnung ist auf die Umsatzsteuerfreiheit hinzuweisen und die Sonder-UID des Spediteurs sowie die UID des Leistungsempfängers anzuführen (Art. 11 UStG 1994).*

### **Erklärungspflichten**

*Bezüglich der nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 vorzunehmenden innergemeinschaftlichen Lieferungen besteht weder für den Spediteur ("U-Null-Signal") noch für den liefernden Unternehmer eine Erklärungspflicht (keine Voranmeldung, keine Jahreserklärung, keine ZM).*

*Die Daten werden von der Zollbehörde der ZM-Datenbank automatisch zugespielt.*

### **Buchnachweis**

*Eine Geschäftsabwicklung - wie nachstehend beschrieben - erfüllt die Voraussetzung des Buchnachweises im Sinne des Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 UStG 1994.*

### **Bestätigungsverfahren (Art. 28 Abs. 2 UStG 1994)**

*Beantragt ein Spediteur als indirekter Vertreter mit seiner Sonder-UID in der Zollanmeldung die steuerfreie Einfuhr von Waren, die anschließend innergemeinschaftlich geliefert werden sollen, obliegt es ihm, das Vorliegen der diesbezüglichen Voraussetzungen buchmäßig nachzuweisen. Dazu gehören u.a. der Nachweis der Empfängeridentität (eine eindeutige Identifizierung muss gegeben sein), der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und der Nachweis, dass der Erwerb der Waren beim Abnehmer der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Dies erklärt der Abnehmer, indem er unter der UID eines anderen Mitgliedstaates als Österreich auftritt.*

*Ist die UID des Empfängers der Waren nicht richtig, kann die Steuerfreiheit gem. Art. 6 Abs. 3 nicht gewährt werden. Konsequenz durchgeführte Abfragen der UID der Abnehmer nach Stufe 2 reduzieren das Risiko für den Spediteur wesentlich, dass einer ursprünglich steuerfrei belassenen Lieferung die Steuerfreiheit wegen fehlender Voraussetzungen versagt wird und es zu einer Steuervorschreibung kommt.*

*Werden im Zuge der Prüfung durch die Finanzbehörde hinsichtlich der UID Unklarheiten festgestellt (zB genauer Firmenlautwort oder Firmenanschrift stimmt nicht mit der Abfrage nach der Stufe 2 überein), kann der Spediteur im laufenden Prüfungsverfahren diese Unklarheiten ausräumen. Entsprechende Sachverhaltswürdigungen erfolgen dann im Einzelfall.*

*Die Anleitung zur Durchführung des Bestätigungsverfahrens finden Sie im Internet unter dem Navigationspfad: [www.bmf.gv.at/Steuern/Umsatzsteuer/UID-Nummer/](http://www.bmf.gv.at/Steuern/Umsatzsteuer/UID-Nummer/) Das UID-Bestätigungsverfahren*

### **Unmittelbarkeit**

...

### **Beispiel**

*Ein in der Schweiz ansässiger Lieferant "CH" liefert 10 Tonnen Stahlwaren an einen Abnehmer "DE" in Deutschland.*

*Die Spedition "SpAT" mit Sitz in Österreich erhält vom Lieferanten "CH" den Auftrag die Ware nach Deutschland befördern zu lassen und in Österreich gem. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 steuerfrei in den zollrechtlich freien Verkehr zu überführen.*

*Der Versender "CH" verfügt über keine österreichische UID.*

*Nach der Überführung in den freien Verkehr wird die Ware ohne Zwischenlagerung unmittelbar nach Deutschland zum Empfänger "DE" verbracht.*

### **Spedition:**

*Die Spedition prüft die ihr vom Empfänger übermittelte deutsche UID im qualifizierten Bestätigungsverfahren (Stufe 2), dokumentiert das Prüfergebnis, erstellt die Zollanmeldung als indirekter Vertreter und führt in der Zollanmeldung neben den zollrechtlich relevanten Daten an:*

*Feld 8:*

*Name, Adresse des Empfängers (TIN) \*) und die deutsche UID der Firma "DE"*

*Feld 14:*

*Empfänger indirekt vertreten durch Spedition "SpAT" (genauer Wortlaut und vollständige Anschrift) (TIN) sowie die Sonder-UID der Spedition "SpAT".*

*Im gegenständlichen Beispiel beschränkt sich die Vertretungsmöglichkeit auf das "indirekte Vertretungsverhältnis" um der Anmelderforderung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 gerecht zu werden.*

*Zollamt:*

*Das Zollamt prüft die Voraussetzungen nach Art 62 Zollkodex, nimmt die Zollanmeldung an, berechnet und erfasst die Zollschild buchmäßig und gewährt die Steuerfreiheit gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994.*

*Die ZM-Informationen werden elektronisch in die ZM-Datenbank überspielt.*

### **Nachträgliche Prüfung:**

*Für etwaige spätere Prüfungen werden neben den ansonsten aufzubewahrenden Belegen, insbesondere die der innergemeinschaftlichen Lieferung zugrunde liegende Rechnung und der Versendungsbeleg aufbewahrt. Zweckmäßigerweise wäre auch eine vorliegende Bestätigung über die Richtigkeit der überprüften UID aufzubewahren.*

### **Nachträgliche Berichtigungen**

*Erkennt der Spediteur nachträglich, dass die Angaben in der Zollanmeldung im Hinblick auf die innergemeinschaftliche Lieferung unrichtig sind (zB unzutreffende UID des Empfängers), ist die Korrektur der fehlerhaften Daten im MIAS - abgesehen von den zollrechtlich zu beachtenden Vorschriften - erforderlich.*

*Der Anmelder (indirekte Vertreter) teilt dies dem zuständigen Zollamt mit, damit eine Korrektur der Daten vorgenommen werden kann.*

### **Unregelmäßigkeiten**

*Wurde eine Lieferung anlässlich der Einfuhr steuerfrei behandelt und stellt sich in der Folge heraus, dass die Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliegen (zB Ware verbleibt entgegen der ursprünglichen Absicht im Inland), ist die Steuerbefreiung grundsätzlich verwirkt, auch der Anmelder schuldet eine nach Art. 204 Abs. 1 Zollkodex entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt (§ 71a Zollrechts-Durchführungsgesetz).*

## ***Zollabfertigungen mit Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ohne Sonder-UID für Spediteure***

*Verfügt der Lieferer über eine österreichische UID ist die Vereinfachungsregelung für Spediteure mit Sonder-UID nicht anwendbar.*

*In diesen Fällen gelten die allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 (einschließlich aller Erklärungspflichten wie zB ZM).*

*Der Buchnachweis ist entsprechend der Verordnung BGBl 1996/401 zu führen.*

*Fußnote(n)*

*\*) TIN = trader identification number (gilt nur für Teilnehmer am e-zoll).“*

## **V.) Rechtliche Erwägungen**

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Mit der Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetruges bei der Einfuhr wurde dem Artikel 143 folgender Absatz 2 angefügt:

„Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

- a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet;
- b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, oder seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, wenn die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c verbracht werden;
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist."

In den Erwägungsgründen (1) bis (4) zur genannten Richtlinie 2009/69/EG wird ausgeführt:

1. Der Rat (Wirtschaft und Finanzen) hat in den Schlussfolgerungen seiner Tagung vom 28. November 2006 beschlossen, auf Gemeinschaftsebene eine Strategie zur

Bekämpfung des Steuerbetrugs, besonders im Bereich der indirekten Besteuerung, festzulegen, die die nationalen Bemühungen ergänzt.

2. Dabei erfordern bestimmte Maßnahmen, die in diesem Zusammenhang erörtert wurden, eine Änderung der Richtlinie 2006/112/EG.
3. Die Einfuhr von Gegenständen ist von der Mehrwertsteuer befreit, wenn darauf eine Lieferung oder Verbringung dieser Gegenstände an einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat folgt. Die Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt. Allerdings hat sich erwiesen, dass Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände zu umgehen.
4. Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden, ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen.

Mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 756/2012 der Kommission vom 20. August 2012 (ABl. Nr. L 223 vom 21.8.2012, S. 8) ist die Regelung des Art. 143 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG in die in den Mitgliedstaaten der Union unmittelbar anwendbare Zollkodex-Durchführungsverordnung aufgenommen worden, indem in Titel II Abschnitt C des Anhangs 37 (Merkblatt zum Einheitspapier) nunmehr ausdrücklich geregelt ist, dass im Feld 44 der Anmeldung, wenn Waren mehrwertsteuerbefreiend in einen anderen Mitgliedstaat geliefert werden, die nach Art. 143 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG verlangten Angaben einzutragen sind (auf Verlangen eines Mitgliedstaats einschließlich des Nachweises, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden).

Im Erwägungsgrund (4) der genannten Durchführungsverordnung (EU) Nr. 756/2012 der Kommission vom 20. August 2012 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften heißt es:

„In der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind Bedingungen für die Befreiung von der Entrichtung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr festgelegt. Eine dieser Bedingungen ist, dass der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats bestimmte Angaben hat zukommen lassen. Die Anhänge 37 und 38 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 müssen daher angepasst werden, um eine harmonisierte Lösung für die Nennung dieser Angaben in der Zollanmeldung zu erreichen. Die Verpflichtung zur Nennung der Angaben gemäß Artikel 143 Absatz 2 der Richtlinie 2006/112/EG sollte in der Beschreibung von Feld 44 in Anhang 37 festgelegt werden.“

Aus den angeführten Bestimmungen des Unionsrechts ergibt sich, dass bei einer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung oder anschließendem innergemeinschaftlichen Verbringen - wie nach Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL verlangt - die im Inland erteilte Umsatzsteuer-



Identifikationsnummer des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Steuervertreters, der die Steuer schuldet, anzuführen ist.

Der Ansicht der Bf., dass Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL dahingehend auszulegen sei, dass die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Steuervertreters ausreiche, ohne dass der Steuervertreter die Steuer auch schulden müsse, steht der unmissverständliche Wortlaut dieser Richtlinienbestimmung entgegen.

Gemäß Art. 212 Abs. 1 ZK-DVO ist das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblatts in Anhang 37 und der gegebenenfalls im Rahmen sonstiger gemeinschaftsrechtlicher Regelungen erforderlichen Angaben auszufüllen.

Nach Art. 216 ZK-DVO ist die Liste der Felder, die bei Verwendung des Einheitspapiers zur Anmeldung zu einem Zollverfahren auszufüllen sind, in Anhang 37 ZK-DVO enthalten. Diese Bestimmungen sind auch auf die nationalen - den grenzüberschreitenden Warenverkehr betreffenden - Abgaben (Einfuhrumsatzsteuer, Verbrauchsteuern) anwendbar, weil in den betreffenden nationalen Bestimmungen (etwa § 2 Abs. 1 ZollR-DG, § 26 Abs. 1 UStG 1994) auf die Zollvorschriften verwiesen wird. § 26 Abs. 2 UStG 1994 ergänzt die zollrechtlichen Vorschriften bezüglich der Zollanmeldung hinsichtlich der einfuhrumsatzsteuerlichen Belange (Achatz/Ruppe, UStG<sup>4</sup>, § 26 Tz 5).

Dem im Übrigen nicht begründeten Einwand der Bf., die ZK-DVO könne Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL nicht zum unmittelbar anwendbaren Recht erklären und auch keine „Aussagen zum Umsatzsteuerrecht“ enthalten kommt demnach keine Berechtigung zu.

Das Zollamt sah sich - nach Erlassung eines entsprechenden Vorhalts - veranlasst, mit dem angefochtenen Bescheid die Annahme der Anmeldung zu verweigern, weil eine Anmeldung des Zollverfahrens zur Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung gem. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 und unter Anwendung der Sonder-UID des Steuervertreters bedinge, dass der Steuervertreter die Steuer schulde, und die abgegebene Zollanmeldung nicht die dazu erforderlichen Angaben enthalte.

Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist sohin, ob die Annahmeverweigerung zu Recht erfolgte.

Mit der schriftlichen Anmeldung zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr vom 7. Mai 2014 beantragte die Bf. als Anmelderin durch die Verwendung des Codes 4200 als Angabe zum Feld 37 des Einheitspapiers die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung. Zum Feld 8 (Empfänger) des Einheitspapiers war die deutsche UID-Nummer der Bf. angegeben, zum Feld 14 (Anmelder/Vertreter) des Einheitspapiers waren die österreichische SonderUID-Nummer des (direkten) Vertreters und der Code 4 sowie „E/D“ (direkte Vertretung des Empfängers) angegeben.

Nach Art. 63 ZK werden Anmeldungen, die den Voraussetzungen des Artikels 62 entsprechen, von den Zollbehörden unverzüglich angenommen, sofern die betreffenden Waren gestellt worden sind.

Die Zollbehörden, die eine vom Anmelder oder seinem Vertreter unterzeichnete Zollanmeldung annehmen, dürfen nach Art. 63 ZK lediglich eine Prüfung der Einhaltung der Voraussetzungen nach dieser Vorschrift und nach Art. 62 ZK vornehmen.

Die Prüfung der Annahmefähigkeit der Zollanmeldung beschränkt sich auf die (formelle) Prüfung der Vollständigkeit der gemachten Angaben (EuGH 15.9.2011, Rs. C-138/10, Randnr. 39; AW-Prax 3/2012, 108). Ob im Einzelnen die Angaben in der Zollanmeldung vollständig sind, ergibt sich insbesondere aus den Art. 212 ff und 216 in Verbindung mit Anhang 37 ZK-DVO.

Der direkte Vertreter der Bf. hat eine schriftliche Zollanmeldung nach amtlichem Muster abgegeben und unterzeichnet. Die Anmeldung enthält jedoch nicht alle Angaben, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind (Art. 62 Abs. 1 ZK):

In der Zollanmeldung ist weder eine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Bf. als Importeurin und Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer angegeben noch eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet. Ob der in Feld 14 angeführte direkte Vertreter (die S-GmbH) als Steuervertreter im Sinne des Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a MwStSystRL bzw. des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 anzusehen ist, kann für den Beschwerdefall dahingestellt bleiben, weil dieser keinesfalls „die Steuer“ schuldet, und zwar weder die Einfuhrumsatzsteuer noch - für den Fall, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht erfüllt sind - die Mehrwertsteuer auf die im Anschluss an die Einfuhr folgende innergemeinschaftliche Lieferung des Importeurs [vgl. Haunold, in Summersberger (Hrsg), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014), 93 ff].

Es fehlten sohin die nach Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG verlangten und gemäß Titel II Abschnitt C des Anhangs 37 ZK-DVO in Feld 44 einzutragenden Angaben.

Im Falle von Mängeln beim Ausfüllen der Vordrucke kann die Zollbehörde diese an der Amtsstelle berichtigen oder ergänzen lassen (vgl. Art. 65 ZK). Die Zollstelle kann aber auch nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen die Annahme verweigern, wenn z.B. der zur Unterzeichnung und Ausfüllung der Anmeldung Berechtigte nicht anwesend ist, oder die Mängel so gravierend sind, dass eine Korrektur unzumutbar ist (Witte, Zollkodex<sup>6</sup>, Art. 63 Rz. 10; Dorsch/Weymüller, Art. 63 Rz. 39).

Entspricht die Zollanmeldung nicht den Anforderungen des Art. 62 Abs. 1 ZK und kommt - wie im Beschwerdefall - der zur Unterzeichnung und Ausfüllung Berechtigte der Aufforderung der Zollstelle, eine Berichtigung vorzunehmen, nicht nach, so kann in der ausgesprochenen Annahmeverweigerung keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Die von der Zollbehörde ausgesprochene Annahmeverweigerung erfolgte daher zu Recht.

Die Bf. erachtet sich durch die Verweigerung der Annahme der Zollanmeldung in ihrer Wahlfreiheit, sich direkt oder indirekt vertreten zu lassen, eingeschränkt und sieht Verstöße gegen das Unionsrecht.

In der dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Anmeldung ist im Feld 14 durch die angegebene Vertreterindikation „4“ bzw. der Angabe „E/D“ zum Ausdruck gebracht worden, dass die Bf. von der in Feld 14 angeführten Person (der S-GmbH) direkt vertreten ist.

Die Bf. ist Anmelderin nach Art. 4 Nr. 18 ZK, weil sie die Person ist, in deren Namen die Zollanmeldung abgegeben worden ist.

Der Anmelder wird gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK Zollschuldner und nach § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Die Steuerfreiheit der Einfuhr nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 stellt zunächst darauf ab, dass die Gegenstände der Einfuhr vom „Anmelder“ unmittelbar zur Ausführung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 7 UStG 1994 verwendet werden.

Anmelder ist nach Art. 4 Nr. 18 ZK die Person, die im eigenen Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird.

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 verwendet den Begriff des Anmelders. Dieser Begriff ist dem Zollrecht entnommen. Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL spricht hingegen vom „gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur“.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu im Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, Folgendes ausgeführt:

„Durch den Verweis auf das Zollrecht in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 ist der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer der Zollschuldner. Der Zollschuldner ist nach Art. 201 Abs. 3 ZK, wenn Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Die Vertretung kann nach Art. 5 Abs. 2 ZK indirekt sein, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 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 1994 erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann (vgl. auch Mairinger, Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in AWPraz 1995, 65 ff; insbesondere 66, und ihm folgend Schellmann in Achatz, Praxisfragen zum UStG 1994, 103).“

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dieser Rechtsprechung klargestellt, dass bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung die Vertretung nach Art. 5 Abs. 2 ZK sowohl direkt als auch indirekt sein kann, weil sowohl der Anmelder selbst (und sei es, dass dieser durch einen Spediteur direkt vertreten ist), aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen kann.

Die Erklärung im Sinn des Art. 5 Abs. 4 erster Satz ZK, als Vertreter für eine bestimmte Person handeln zu wollen, stellt eine Willenserklärung dar. Es besteht kein Zwang, für den

durch eine Person Beauftragten, als indirekter Vertreter zu handeln (VwGH 29.1.2015, 2013/16/0129). Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist auch im Fall einer direkten Vertretung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Anmelders weiterhin möglich. Die steuerliche Erfassung eines in der Union ansässigen Unternehmens in Österreich mag zwar mit einem wirtschaftlichen Aufwand verbunden sein, beschränkt jedoch nicht die Wahlfreiheit dieser Person, sich bei der Einfuhr von Waren in die Union direkt oder indirekt vertreten zu lassen.

Diese nach der geltenden Rechtslage bestehende Wahlfreiheit erfährt auch keine Einschränkung durch die in der österreichischen Verwaltungspraxis vorgesehene Verwendung einer Sonder-UID für Spediteure, weil deren (mit Vereinfachungen verbundenen) Verwendung nicht verpflichtend ist und auch die nach der geltenden Rechtslage bestehenden Dispositionsmöglichkeiten der Bf. nicht einschränkt. Im Übrigen handelt es sich sowohl bei der Arbeitsrichtlinie ZK-4200 als auch bei den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 um Erlässe der Zoll- und Steuerverwaltung, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für Gerichte zu beachtenden Rechtsquellen darstellen und daher auch keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen bzw. der Zollschuldner und deren Vertreter begründen können. Dies gilt auch für die oben dargestellte Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 16. August 2005.

Mangels einer Einschränkung der angesprochenen Wahlfreiheit liegen auch die von der Bf. erblickten Verstöße gegen Unionsrecht, insbesondere gegen Art. 5 ZK bzw. Art. 64 ZK nicht vor.

Die Normierung von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen des Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL erfolgte zudem unter Bedachtnahme auf die unionsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität (Art. 5 EUV). In diesem Zusammenhang wird auf den Erwägungsgrund (5) zur Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetruges bei der Einfuhr verwiesen, in dem ausgeführt wird:

„Da das Ziel dieser Richtlinie, nämlich die Verhinderung von Steuerhinterziehung, aus den dargelegten Gründen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden kann und daher besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen ist, kann die Gemeinschaft im Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip nach Artikel 5 des Vertrags tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht diese Richtlinie nicht über das zur Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus.“

Aus den dargestellten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

## **VI.) Revisionszulassung**

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil sich das Bundesfinanzgericht bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf das Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, sowie auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union stützen konnte.

Linz, am 2. März 2016