

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bfin., Adr, vertreten durch V., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr1, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 21. Dezember 2011, Zahl *****/*****/2011, betreffend Einfuhrumsatzsteuer,

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird, soweit dieser die Mitteilung über die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer zu den Zollanmeldungen CRN 09AT920000IV77UJL9 vom 17. Juli 2009 und CRN 10AT920000IV94ZJH5 vom 7. Mai 2010 betrifft, aufgehoben.

Gegenüberstellung:

CRN	Festsetzung EUST bisher	Festsetzung EUST neu	
09AT920000IV77UJL9 vom 17.07.2009	€ 3.224,24	€ 0,00	€ 3.224,24
10AT920000IV94ZJH5 vom 07.05.2010	€ 777,70	€ 0,00	€ 777,70
Gutschrift:			€ 4.001,94

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Aufgrund eines Prüfungsauftrages des Zollamtes Feldkirch Wolfurt stellte die Betriebsprüfung/Zoll mit Prüfungsbericht vom 3. Oktober 2011, Zahl 920000/80084/01/2011, fest, dass alle die B-Kft betreffenden Sendungen aus dem Zeitraum 2009 bis 2010 die

Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 UStG 1994 erfüllen würden. Die Prüfung der Beförderungsnachweise habe keine Hinweise auf allfällige Unregelmäßigkeiten ergeben.

In Beantwortung eines Ersuchens des Zollamtes vom 28. Jänner 2011 teilten die ungarischen Behörden am 5. November 2011 mit, dass die B-Kft Erwerbe aus verschiedenen Mitgliedstaaten getätigt, aber nicht erklärt habe. Der ehemalige Direktor der Gesellschaft habe den Großteil der innergemeinschaftlichen Erwerbe bestätigt und angegeben, dass die Waren meistens in Ungarn weiterverkauft worden seien. Unterlagen darüber könne er nicht vorlegen.

Daraufhin teilte das Zollamt mit dem als " *Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK* " bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2011, Zahl *****/*****/2011, der Beschwerdeführerin in 34 Einfuhrfällen aus dem Zeitraum 13. März 2009 bis 21. Mai 2010 die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 139.382,15 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 9.895,28 fest. Die Warenempfängerin habe die Erwerbe nicht erklärt. Es handle sich daher um einen erwiesenen "missing trader". Da eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei, seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 Abs. 1 Z 2a UStG 1994 nicht gegeben.

Dagegen wurde von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 19. Jänner 2012 der Rechtsbehelf der Berufung erhoben und die Aufhebung des Bescheides beantragt. Das Zollamt verkenne die Rechtslage, wenn es deshalb keine innergemeinschaftliche Lieferung in Österreich verwirklicht sehe, weil die Warenempfängerin den korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb nicht erklärt habe. Es komme nur auf die grundsätzliche Steuerbarkeit des Erwerbs beim Abnehmer an. Von der Beschwerdeführerin seien auch die formellen Voraussetzungen erfüllt worden. Es sei unzweifelhaft und werde vom Zollamt auch nicht bestritten, dass sich weder der Lieferant, noch die Beschwerdeführerin an der Nichterklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beteiligt habe bzw. davon gewusst oder wissen hätte müssen. Die Verschreibung der Einfuhrumsatzsteuer würde zudem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzen. Weiters sei der umsatzsteuerrechtliche Vertrauensschutz gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zu beachten. Die Verschreibung verletze auch den Vertrauensschutz gemäß Art. 220 Abs. 2 ZK. Das Zollamt habe bereits im Herbst 2011 eine Prüfung durchgeführt und die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als vorliegend festgestellt. Sollten die Voraussetzungen nunmehr doch nicht vorliegen, liege ein Irrtum der Zollbehörden vor, der von der Beschwerdeführerin nicht erkannt werden konnte. Schließlich erweise sich auch die Festsetzung einer Abgabenerhöhung als rechtswidrig. Da im gegenständlichen Fall keine Verletzung einer zollrechtlichen Pflicht vorliege, komme der Festsetzung bloßer Finanzierungscharakter zu. § 108 ZollR-DG werde von Art. 214 Abs. 3 ZK verdrängt.

Mit Bescheid vom 28. Jänner 2013, Zahl *****/*****/08/2011, erließ das Zollamt mit Ausnahme der Nacherhebung zu den Zollanmeldungen CRN 09AT920000IV77UJL9 und CRN 10AT920000IV94ZJH5 in Höhe von insgesamt € 4.001,94 nach Art. 239 ZK iVm

§ 83 ZollR-DG die buchmäßig erfasste und mitgeteilte Einfuhrumsatzsteuer. Mit Bescheid vom 30. Jänner 2013, Zahl nnnnnn/nnn/2013, erließ das Zollamt auch die festgesetzte Abgabenerhöhung.

Die Berufung wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Dezember 2015, Zahl *****/*****/04/2011, soweit sie sich auf die angeführten Zollanmeldungen bezog als unbegründet abgewiesen, im Übrigen im Hinblick auf den verfügten Erlass nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG als gegenstandslos erklärt.

Mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2016 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und schränkte die Beschwerde klarstellend auf die nicht vom Erlass umfassten Zollanmeldungen ein.

Die in der als Beschwerde geltenden Berufung vom 19. Jänner 2012 beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Eingabe vom 26. Juli 2018 zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte am 17. Juli 2009 und am 7. Mai 2010 unter den CRN 09AT920000IV77UJL9 und 10AT920000IV94ZJH5 als indirekte Vertreterin der D-GmbH, nnnnn, Schweiz (Versenderin) die Überführung von Parfümeriewaren unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42). Warenempfängerin war die B-Kft Die Zollanmeldungen wurden wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zunächst nicht festgesetzt.

Der Transport der Waren wurde im Auftrag der S-GmbH durch die in A. ansässige AG durchgeführt. Die Lieferungen erfolgten unter der Lieferbedingung DDP Lager Budapest. Die Waren wurden tatsächlich physisch nach Ungarn verbracht. Die Zustellung der Waren in Ungarn erfolgte durch die dortige Niederlassung, die G-Kft.

Die ungarische Erwerberin meldete die innergemeinschaftlichen Erwerbe nicht beim zuständigen Finanzamt zur Erwerbsteuer an. Die Waren wurden in den meisten Fällen innerhalb Ungarns weiterveräußert.

Die von der Beschwerdeführerin vertretene Versenderin der Waren hat von der (beabsichtigten) Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer in Ungarn weder gewusst, noch hätte er davon wissen müssen.

III. Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich schlüssig aus dem vorgelegten Eingangsabgabenakt des Zollamtes.

Der Versand der Waren nach Ungarn und das tatsächliche physische Verlassen des österreichischen Hoheitsgebietes wurde durch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten

Unterlagen mit Prüfungsbericht vom 3. Oktober 2011, Zahl 920000/80084/01/2011, festgestellt. Die Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer in Ungarn sowie die Weiterveräußerung der Waren innerhalb Ungarns ergibt sich aus den Informationen der zuständigen ungarischen Behörde. Davon abweichende Feststellungen wurden von der belangten Behörde nicht getroffen.

Im Übrigen wurde die Einfuhrumsatzsteuer in den gegenständlichen zwei Einfuhrfällen nur deshalb nicht erlassen, weil auf den Lieferscheinen der ungarischen G-Kft. die unterschriebene Empfangsbestätigung fehlt, nicht jedoch weil Zweifel daran bestanden, ob die Waren tatsächlich nach Ungarn geliefert worden seien.

Aus dem Ergebnis der Feststellungen der eidgenössischen Zollverwaltung im Rahmen der Amtshilfe ergibt sich nicht, dass die von der Beschwerdeführerin vertretene Versenderin der Waren an der in Ungarn begangenen Steuerhinterziehung (Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer) beteiligt war, davon also wusste oder zumindest davon wissen hätte müssen.

Die Erstellung von Rechnungen auf der Grundlage von Vorfakturen von Verkäufern aus den USA, Singapur oder den Arabischen Emiraten unter Verrechnung eines Entgelts, wobei keine Decodierung der Waren und auch keine neue Zusammenstellung der Waren erfolgte, vermag ein "Wissen" bzw. "Wissen müssen" nicht nachzuweisen. Daran ändert auch nichts, dass die Begründung für die Vorgangsweise *"der Kunde habe eine Rechnung aus dem europäischen Raum benötigt, um die Waren absetzen zu können"* nicht ganz nachvollziehbar ist. Von der eidgenössischen Zollverwaltung wurde auch keine *"Verbindung oder rechtliche Vertretung"* mit der Erwerberin festgestellt.

Für die Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer durch den Erwerber in Ungarn hätte es der von der D-GmbH durchgeführten Tätigkeiten nicht bedurft. Es kann daher auch dadurch kein unmittelbarer Zusammenhang hergestellt werden. Im Gegenteil, die D-GmbH hat nach den Feststellungen des Zollamtes alle erforderlichen Maßnahmen getroffen, um die (materiell-rechtlichen) Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu erfüllen.

IV. Rechtslage:

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der hier noch anzuwendenden Fassung vor der Novelle durch das Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, lautet:

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

Art. 7 UStG 1994 lautet auszugsweise:

"Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

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

2. *der Abnehmer ist*

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

b) *... oder*

c) *...*

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

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

(2) *...*

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

(4) *Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."*

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

Im Titel IX "Steuerbefreiungen" der MwSt-RL 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 MwSt-RL lautet Art. 138 Abs. 1:

"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."

Artikel 143 MwSt-RL lautet auszugsweise:

"Artikel 143

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

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

V. Rechtliche Erwägungen:

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 sieht die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhr von Gegenständen vor, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden, wobei die Befreiung nur anzuwenden ist, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, anschließend die innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer setzt demnach voraus, dass auf die Einfuhr eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt, die gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 (Art. 138 Abs. 1 MwSt-RL) steuerfrei ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. zB EuGH 27.09.2007, "*Teleos u.a.*" Rs C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 42; EuGH 6.9.2012, "*Mecsek-Gabona*", Rs C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 31; EuGH 9.10.2014, "*Traum*", Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 24, EuGH 20.06.2018, "*Enteco Baltic*", Rs C-108/17, EU:C:2018:473, Rn 66).

Diese drei Voraussetzungen sind im Beschwerdefall zweifelslos erfüllt. Die betreffenden Waren sind im Rahmen einer Lieferung physisch vom Liefermitgliedstaat (Verzollungsmitgliedstaat) in einen anderen Mitgliedstaat, nämlich Ungarn, gelangt und die B-Kft konnte dort über den Gegenstand wie ein Eigentümer verfügen.

Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des EuGH nur dann, wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse zur Versagung der Mehrwertsteuerbefreiung führen, wenn sie den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2. 2017, "Euro Tyre", Rs C-21/16, EU:C:2017:106, Rn. 39ff mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung).

Wie oben ausgeführt, liegen bezüglich der hier zu beurteilenden zwei Einfuhrfällen keine objektiven Nachweise vor, dass sich die D-GmbH an der Steuerhinterziehung des Erwerbers beteiligt hat. Die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung erfüllt somit die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit. Die tatsächliche Erwerbsbesteuerung im Erwerbsmitgliedstaat ist für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung unerheblich. Voraussetzung ist diesbezüglich nur, dass die Waren der Erwerbsbesteuerung unterliegen (Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994).

Daraus folgt, dass mit dem Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auch die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer vorliegen. Die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin nach § 71a ZollRDG (in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl I Nr. 163/2015) scheidet daher aus.

Soweit das Zollamt die Ansicht vertritt, dass die Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht zur Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer führen würde, weil diesfalls die Steuer Schuld auf den Abnehmer übergehe, ist darauf zu verweisen, dass sich im hier zu beurteilenden Fall die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung bereits aus Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 ergibt.

Der angefochtene Bescheid war daher in dem von der Beschwerde umfassten Ausmaß aufzuheben.

VI. Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH geklärt. Tatsachenfeststellungen sind grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 9. August 2018