

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache B., Adr., als Insolvenzverwalter im Konkurs der C., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 02.02.2012, Zi. 1/14/2011, betreffend Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Prüfung nach § 99 FinStrG bei der Fa. C., Adr1, (Bf.) wurde festgestellt, dass bei Anmeldungen zur Überführung verschiedenster Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlichen Lieferung (Code 4200) keine Versendungsbelege vorgelegt werden konnten.

Mit Bescheid vom 2.2.2012, Zi. 1/14/2011, schrieb das Zollamt Linz Wels, gem. Art. 204 und Abs. 3 ZK Einfuhrumsatzsteuer iHv. € 43.351,36 sowie eine Abgabenerhöhung von € 3.505,55 zur Zahlung vor.

Mit Eingabe vom 10.2.2012 (und ergänzenden Ausführungen vom 1.3.2012, 10.5.2012, 11.7.2012 und 23.7.2012) brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) Berufung (nunmehr Beschwerde) mit der Begründung ein, zu den betroffenen Vorgängen noch Stellungnahmen und Unterlagen nachzureichen, welche erst von ihrem Auftraggeber, der X GmbH, sowie bei anderen Beteiligten angefordert werden müssen.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen habe sie den Auftrag zur Abfertigung jeweils von der Fa. X GmbH (in weiterer Folge G), De, erhalten, die ihr auch die Unterlagen und Dokumente übermittelt habe. Die Belege seien zur Vorbereitung vorab in Kopie

übermittelt, sonst von den Frachtführern beigebracht worden, der auch Originale mitführte, wenn sie nicht direkt von G beigestellt wurden.

Die Geschäftsabwicklung zu den Abfertigungen sei auf Grund der Vorgaben von X ausschließlich über diese erfolgt; eine direkte Kontaktaufnahme mit den Empfängern habe G nicht erlaubt. Die Prüfungen der UID-Nummern sei von G erfolgt und mit den Fiskalvollmachten an die Bf. übermittelt worden. Bei längeren Zeiträumen von Abfertigungen für bestimmte Empfänger sei die Prüfung der UID-Nummern vom Bf. selbst wiederholt worden. Die "originalen" Versendungsbelege und Dokumente seien nach Abfertigung immer an G zur Aufbewahrung übermittelt worden. Bei nicht von G erhaltenen Aufträgen seien die Unterlagen und Nachweise sehr wohl zur Prüfung im Unternehmen aufbewahrt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 7.8.2012, Zl. 1/18/2011, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. als Anmelderin das Vorliegen der Voraussetzungen für die von ihr beantragte Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 der in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren gem. Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen gehabt hätte. Die Bf. habe weder Frachtbriefe noch andere Versendungsnachweise vorgelegt, noch entsprechende Ablieferbestätigungen zu den Lieferpapieren beigebracht.

Die im Rechtsbehelfsverfahren vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, die angemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen und deren tatsächliche Durchführung im Sinne der gesetzlichen Grundlagen für die Steuerbefreiung zu beweisen.

Mit Eingabe vom 12.9.2012 brachte die Bf. Beschwerde ein, in der sie ihr bisheriges Vorbringen wiederholte. Sie habe erst im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung durch das Zollamt Linz Wels erfahren, dass gegen die Fa. X bereits seit 2007 Ermittlungen wegen des Verdachts von Unregelmäßigkeiten bei der Abfertigung von bestimmter Ware zum zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung geführt wurden. Es sollen auch österreichische Zollbeamte in diesen Fall verwickelt sein. Die Erhebung von Eingangsabgaben bei der Bf. erweise sich daher als unbillig; ihr komme Vertrauenschutz zu.

Insbesondere wurde ausgeführt, dass die Bf. keinen direkten Kundenkontakt gehabt habe und daher auch die Abliefernachweise bei der Fa. X angefordert werden mussten. Der Versuch, direkt bei den Empfängern Unterlagen beizubringen, sei viele Jahre nach Beendigung der Liefervorgänge schwierig bis unmöglich. Im übrigen komme es angesichts der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht auf die Nachweisung der Ablieferung an.

Der Spediteur als indirekter Vertreter habe auf die tatsächliche Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung mangels zivilrechtlicher und umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsmacht keinen Einfluss. Die Nichterfüllung der ordnungsgemäßen Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung führe dazu, dass der umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigte auch derjenige ist, dem gegenüber zunächst die

Einfuhrumsatzsteuerschuld zu erheben ist. Entscheidend sei hier die Richtlinie des BMF, wonach unmissverständlich zunächst gegenüber dem Zollverfahrensinhaber, mithin dem Primärschuldner der Einfuhrumsatzsteuer, Einbringungsmaßnahmen durchzuführen sind und erst dann, wenn diese erfolglos geblieben sind, gegenüber dem Anmelder gemäß § 71a Zollrechtsdurchführungsgesetz die Einfuhrumsatzsteuerschuld erhoben werden kann.

Eine Einfuhrzollschuld nach Art. 204 Abs. 3 ZK liege in der Person der Bf. nicht vor, da sie kein Zollverfahren im Sinne dieser Vorschrift beansprucht habe. Die Überführung von Waren in den zollrechtlich-steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung falle nicht darunter.

Der BFH habe klargestellt, dass die Finanzverwaltung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht befugt ist, über die gesetzlichen Bestimmungen, nämlich der Verordnung 401/1996 hinausgehende Nachweise zu verlangen.

Soweit das Zollamt Linz Wels meine, Speditionsbescheinigungen und Lieferscheine oder sonstige Bescheinigungen der verfügberechtigten Warenempfängerin könnten nicht anerkannt werden, sei dies unzutreffend. Versendungsbelege im Sinne der genannten Verordnung 401/1995 sind gerade nicht nur diejenigen, die in § 3 der vorgenannten Verordnung genannt sind, sondern vielmehr auch diejenigen die in § 2 erwähnt sind. Danach ist die Beförderung der innergemeinschaftlichen Lieferung durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, nachzuweisen und durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten zu ergänzen. Dies ist beispielsweise eine Bestätigung über den Erhalt einer bestimmten Lieferung durch die Unternehmensleitung.

Dies ignoriere das Zollamt Linz Wels ausdrücklich, denn es behaupte fälschlicherweise, es kämen nur Belege im Sinne des § 3 der genannten Verordnung in Betracht (vgl. dazu die Stellungnahme des Zollamtes Linz Wels vom 24.05.2011 (Anlage 9).

Aufgrund welcher Anspruchsgrundlage das Zollamt Linz Wels meine, dass eine unmittelbare Weiterlieferung an die in der Anmeldung angeführten Warenempfänger vorliegen müsse, sei unklar. Voraussetzung für die Steuerbefreiung sei die Tatsache, dass eine Weiterbeförderung als innergemeinschaftlicher Verkehr in die Europäische Union erfolgt sei. Dies könne durchaus über verschiedene Lieferstationen erfolgen, insbesondere gelte dies für den Transport zunächst in die Bundesrepublik Deutschland zur Qualitätskontrolle und anschließend zur Weiterbeförderung nach Spanien. Entscheidend sei, dass es sich um die nämliche Ware bzw. die nämliche Sendung handelt.

Eine Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin könne allenfalls auf der Grundlage des § 71a ZollR-DG in Verbindung mit dem internen österreichischen Recht zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer gestützt werden. Dies setze aber auch voraus, dass die österreichischen Vorschriften, insbesondere die dazu ergangenen Richtlinien, beachtet werden, was bereits im Hinblick auf die Nichteinlassung des Zollamtes Linz Wels auf die Frage der Inanspruchnahme des umsatzsteuerrechtlich Verfügberechtigten, offensichtlich nicht der Fall ist.

Weiters wurde eingewendet, dass dem Spediteur in Fällen der Einfuhr mit anschließender innergemeinschaftlichen Lieferung ein Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG zustehe, sowie dass keine Zollschuld nach Art. 204 ZK vorliege.

Auf Grund der Aktenlage bzw. dem Vorbringen der Bf. ist zusammenfassend von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt auszugehen:

Die Bf., ein Speditionsunternehmen, beantragte in den verfahrensgegenständlich 21 Fällen im Zeitraum Februar 2009 bis Jänner 2010 beim Zollamt Linz Wels die Einfuhr verschiedenster Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung und Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, indem im Feld 37 der jeweiligen Anmeldungen der Verfahrenscode "4200" eingetragen wurde.

Mit Beschuß des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 222 wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet und Rechtsanwalt B. zum Insolvenzverwalter bestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

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

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

Art. 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet auszugsweise:

(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,*

...

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

...

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

(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.

...

Wie der Nachweis dieser Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu führen ist, regelt die Verordnung BGBl. Nr. 401/1996. Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung lauten:

"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

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

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

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

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

1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und
2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnosemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.

(2) Ist es dem Unternehmer nicht möglich oder nicht zumutbar, den Versendungsnachweis nach Absatz 1 zu führen, kann er den Nachweis auch nach § 2 führen.

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

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

- 1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,*
- 3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,*
- 4. den Tag der Lieferung,*
- 5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*
- 6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),*
- 7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und*
- 8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es entscheidend, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (vgl. VwGH 2. September 2009, 2005/15/0031; 20. Dezember 2012, 2009/15/0146; 19. Dezember 2013, 2012/15/0006).

Im Falle eines mangelhaften Buchnachweises ist die Abgabenbehörde berechtigt, davon auszugehen, dass der Vorgang steuerpflichtig ist, dem Unternehmer bleibt es jedoch unbenommen, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auf andere Weise nachzuweisen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar4, § 18 Rz 62/5).

Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Beachtet er dabei die in der VO BGBI. Nr. 401/1996 vorgezeichneten Beweisvorsorgemaßnahmen nicht, liegt es an ihm, gleichwertige Nachweise für die Beförderung in das übrige Unionsgebiet vorzulegen (Achatz in Lang/Weinzierl, FS Rödler, 2010, 13 ff, 18).

Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass das Bundesfinanzgericht zu prüfen hat, ob der sichere Nachweis gelungen ist, dass die Voraussetzungen für die innergemeinschaftlichen Lieferungen erbracht worden sind.

Unbestritten ist, dass die Bf. als indirekte Vertreterin in den vorliegenden Geschäftsfällen unter Verwendung ihrer Sonder-UID-Nummer Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung angemeldet hat. Damit

ist sie auch zum buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 verpflichtet.

Der Nachweis, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen, kann auch noch im Abgabenverfahren erfolgen. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0031).

Im Einzelnen ergeben sich folgende Feststellungen:

zur Stattgabe:

Warenempfänger G, AdrG

6	WEG1	19.05.2009	GG.	UIDG
7	WE7	14.09.2009	GG.	UIDG
8	WE8	30.11.2009	GG.	UIDG
9	WE9	19.01.2010	GG.	UIDG

vorgelegte Nachweise:

Ein Schreiben der Firma H vom 13.11.2011 (gezeichnet FG, Leiter Versand) mit dem 2 Lieferscheine der Versenderfirma AA vom 23.11.09 (mit Unterschrift FG, Leiter Versand) und 15.01.10 (mit Stempel: Wareneingangskontrolle, Ware i. O., 21.1.2010, Paraphe unleserlich) übermittelt wurden.

Zusätzlich wurden dazu PDF-Files von 2 Fatura Sira No 043760 v. 23.11.2009 und 043808 v. 15.1.2010 und ein e-Mail von FG beigebracht.

Mit Schreiben vom 10.5.2012 wurde zu 6. - 9. Anm. laut Erklärung ein Original-Mail von Herrn ZTZ der Firma H vorgelegt, in dem dieser das Eintreffen der 4 betreffenden Sendungen des Lieferanten AA in ihrem Außenlager bei der Fa. ZUT und die Bezahlung der entsprechenden Rechnungen bestätigt und die Rechnungen (pdf) in der Anlage übermittelt (Mailverkehr: ZTZ) vorgelegt wurde: zu 6. Anm. Fatura, „Order vom 18.3.2009“ mit abweichenden Mengen und Werten, und Ersatzlieferschein AA mit Wareneingangskontrollstempel; zu 7. - 9. Anm. jeweils Fatura und Lieferschein. Auf den Lieferscheinen ist Notify Address: ZUT Logistic GmbH, XXN, angegeben.

Zu 6. - 9. Anm. wurden mit Eingabe vom 11.7.2012 Kopien der Anmeldungen mit Stempel „H, CVF, AdrZUTTZ, und dem Vermerk „i.V. mit Paraphe I.A. mit Paraphe“ beigebracht.

Nach Ansicht des BFG sind die Nachweise als erbracht anzusehen. Dies ergibt sich aus dem obgenannten Schreiben des Leiters Versand, XYC, sowie der E-Mail des Rainer ZTZ, Leiter Beschaffungsmarketing Purchasing Manager, der bestätigt, dass die 4 Lieferungen im Außenlager der Fa. H eingetroffen sind. Weiters besteht auch kein Zweifel an den mit Eingabe vom 11.7.2012 übermittelten Kopien der Zollbelege, mit denen der Empfang der entsprechenden Sendungen nachträglich bestätigt worden ist.

Unter Bedachtnahme auf die eingangs dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde in den im Folgenden im Einzelnen angeführten Fällen aus nachstehenden Erwägungen nicht stattgegeben werden.

Warenempfänger D., AdrD

1	WE1	21.04.2009	D. AdrDD 29	UIDD
2	WE2	22.07.2009	D. AdrDD 29	UIDD
3	WE3	15.12.2009	D. AdrDD 29	UIDD

Die Bf. hat folgende Nachweise vorgelegt:

Zu Anmeldung 1) wurde eine Rechnung (Invoice No 104727) vom 17.4.2009 der Fa. X1 an die Warenempfängerin vorgelegt. Im CMR (Frachtführer ATC Group) ist als Warenempfängerin D. in Bielefeld, Auslieferungsort jedoch AdrDDD Germany, angegeben. Im Feld 24 (Gut empfangen) befindet sich ein Stempel der DX Düsseldorf.

Zu Anmeldung 2: Commercial Invoice Date 16.7.2009 an DXD , Bielefeld, mit Vermerk C.I.F. Wilhelmshaven; Delivery Note mit Adresse DDXX ; 1 Blatt Comercial Invoice Date 15.7.2009 ohne Firmenkopf, Firmenstempel, Invoice NO und Waybill NO; A.TR—Kopie mit Feld 3 Adresse DDXX ; kein CMR.

Zu Anmeldung 3: Commercial Invoice an DXD , Bielefeld, mit Vermerk C.I.F. Wilhelmshaven und Waybill N0 002075; Delivery Note mit Adresse DDXX ; A.TR—Kopie mit Feld 3 Adresse DDXX ; CMR Nr: EK/4814-1 TIR CARNET der ATC Group, Istanbul, mit Empfängervermerk Feld 2: XD , Anweisung des Absenders Feld 13: DDXX , Gut empfangen Feld 24: XXDD , ohne Datum und Frachtführer Feld 17: X GmbH, ZZ .

Mit Schreiben vom 11.7.2012 legte die Bf. Kopien der Anmeldungen vor, auf denen der handschriftliche Vermerk "Ware erhalten", ein Firmenstempel "DXD, AdrXXd" sowie eine Unterschrift "i. A. M. Y 31.05.12" enthalten ist.

Lt. den vorgelegten Unterlagen wurde die Ware nicht zur Bf. verbracht sondern an eine Fa. XXY, Düsseldorf bzw. Wilhelmshaven geliefert. Die vorgelegten (nachträglichen) Bestätigungen der Warenübernahme durch die DXD können daher nicht dem tatsächlichen Geschehen entsprechen. Des weiteren ist nicht ersichtlich, auf Grund welcher Unterlagen die DXD die Warenübernahme 3 Jahre nach dem Kauf bestätigt hat. Ein Schriftverkehr zwischen der Bf. und der DXD wurde nicht vorgelegt. Daher blieb auch ungeklärt, ob und welche Funktion der oder die M., die den Vermerk iA. auf den Kopien angebracht hat, in der Fa. DXD hat.

Der Nachweis, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 vorlagen, wurde nicht zweifelsfrei erbracht.

Warenempfänger E. GmbH, AdrE

4	WE4	02.02.2009	EE	UIDE
---	-----	------------	----	------

Aus dem als Nachweis vorgelegten CMR kann mangels dazu vorhandener Handelsrechnung und Nichtübereinstimmung des Versenders (lt. Anmeldung ZZZ, lt. CMR YYY) nicht als Nachweis anerkannt werden.

Die vorgelegten Unterlagen erweisen sich daher als nicht geeignet, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beweisen.

Warenempfänger F, AdrF

5	WE5	21.07.2009	FF	UIDF
---	-----	------------	----	------

Es wurden keine Nachweise vorgelegt.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wurden nicht nachgewiesen.

Warenempfänger K , AdrK

10	WE10	02.06.2009	K DE-	DE206798375
----	------	------------	-------	-------------

Es wurden keine Nachweise vorgelegt.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wurden nicht nachgewiesen.

Warenempfänger MM BV, AdrMM

11	WE11	20.01.2010	MMM	UIDNL UIDCZ
----	------	------------	-----	----------------

Vorgelegte Unterlagen:

Ein Schreiben der Firma MNM , AdrMNM , vom 9.6.2011 für die Übermittlung von 1 Lieferschein und 1 Rechnung zu einer Zollabfertigung vom 20.1.2010 der Versenderfirma MMNN . Auf dem Lieferschein ist kein Übernahmevermerk ersichtlich.

In der Commercial Invoice ist unter Notify: Fa. CZ , AdrCZ mit Tax-ID: CZ UIDCzz angeführt.

In der Anmeldung ist im Feld 44: 5EBV für UID des Warenempfängers MIT UID: UIDCZ und CZ , AdrMNMN angeführt.

Mit Schreiben vom 10.5.2012 wurde die Übermittlung eines Original-Mails der Firma BL , NL, erklärt, indem von Absender: XXX bestätigt, dass der Original CMR an PP , Suben, versandt worden sein sollte. Die Kopie des gegenständlichen vorgelegten CMR ist in den meisten Punkten nicht lesbar, aber im Feld 24 scheint ein Stempel: JK , AdrJK , auf.

Nach Ansicht des BFG stellen die nachträglich vorgelegten Unterlagen keinen zweifelfreien Nachweis dar. Zum Einen ist der Zusammenhang zwischen dem erklären Warenempfänger, der Fa. MM, und der Fa. MNM nicht ersichtlich. Zum anderen kann der

vorgelegte CMR nicht dahingehend überprüft werden, welche Waren transportiert wurden, da die übersandte Kopie (bis auf die Angaben im Feld 24) unleserlich ist.

Die vorgelegten Unterlagen erweisen sich daher als nicht geeignet, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beweisen.

Warenempfänger MS , AdrMS

12	WE12	22.05.2009	MMS	UIDMS
----	------	------------	-----	-------

vorgelegte Unterlagen:

Schreiben von MMSS , DE, vom 24.8.2011 betr. Übermittlung einer Rechnungskopie vom 30.9.2009 an Herrn KTG , und ein Mail über ein Auftragsangebot mit jeweils Euro 3800,00. Laut Schreiben habe Herr KY den Auftrag zur Anlieferung und Abholung erteilt; der Auftrag sei von X ausgeführt worden.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wurden nicht nachgewiesen. Ein Zusammenhang zwischen der Abfertigung am 22.5.2009 und der Rechnung über eine Motorradreparatur vom 30.9.2009 über Auftrag des Herrn KMYYZ , konnte nicht hergestellt werden.

Warenempfänger AOG , AdrAOG

13	WE13	21.08.2009	AOOG	UIDAOG
14	WE14	04.01.2010	AOOG	UIDAOG

Vorgelegte Unterlagen:

Jeweils eine Rechnungskopie ohne Empfängervermerke. Mit Schreiben vom 23.7.2012 wurden 2 Kopien der Anmeldung mit Vermerk „24.5.12 A. Schmidt und Stempel: AODD “ ohne weiteren Schriftverkehr dazu vorgelegt. Dazu wurde erklärt, dass die Abgaben der AU erstattet werden sollten, weil sie die Abgaben an die Bf. bezahlt habe.

Die vorgelegten Unterlagen sind als Nachweis nicht geeignet. Die Anmeldungskopien enthalten einen Stempelabdruck ohne dass ergänzend ausgeführt worden ist, wer den Stempel angebracht hat, in welcher Funktion diese Person im Unternehmen tätig ist und ohne Hinweis auf bezughabende Rechnungen oder Lieferscheine. Es kann daher nicht festgestellt werden, auf Grund welcher Unterlagen es zur Austellung dieser "Bestätigung" gekommen ist.

Unterlagen oder Schriftverkehr, in dem darauf hingewiesen wird, dass dies als Bestätigung der seinerzeitigen Warenübernahme anzusehen ist, wurden nicht vorgelegt.

Die vorgelegten Unterlagen erweisen sich daher als nicht geeignet, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beweisen.

Warenempfänger VJ, AdrVJJ

15	We15	12.03.2009	VJJ	UIDVJ
16	WE16	12.03.2009	VJJ	UIDVJ

17	WE17	26.03.2009	VJJ	UIDVJ
18	We18	22.04.2009	VJJ	UIDVJ
19	We19	29.04.2009	VJJ	UIDVJ
20	WE20	06.05.2009	VJJ	UIDVJ
21	WE21	17.06.2009	VJJ	UIDVJ

Vorgelegte Unterlagen:

Ein Schreiben vom 7.6.2011 der WWT , an die Bf., in dem unter Bezug auf das Schreiben vom 23.5.2011 (Anforderung von Nachweisen zu 11 Zollabfertigungen) bestätigt wird, das Originalunterlagen übersandt werden.

Unterlagen wurden für 10 Fälle übermittelt, von denen die gegenständlichen 7 betroffen sind.

Sämtliche Rechnungen betr. der gegenständlichen Anmeldungen lauten auf WWW, Briesbergstr. 4, D-72770 Reutlingen.

Vorgelegt wurden zu Anmeldung 15: Invoice- Kopie, Rechnungs-Kopie für Fiskal Verzollung der G und Fatura für Fracht. Auf der Rechnungskopie ist der Vermerk: "Bezahlt 16.4.2009" sowie der Vermerk: "Gebucht: März 2008" angebracht. Auch auf der Verzollungs- und Frachtrechnung befinden sich diese Vermerke, wobei die Buchung immer mit März 2008 und die Bezahlung 22.4.2009 bzw. 25.3.2009 erfolgt ist.

zu Anmeldung 16: A.TR 0560471, Invoice-Kopie, Rechnungs-Kopie für Fiskal Verzollung der G , Fatura für Fracht mit Übernahmebestätigung (mit Vermerk 400 Euro) und Kopie des A.TR. Auch hier finden sich diese Widersprüche (Verbuchung im März 2008, Bezahlung März 2009).

zu Anmeldung 17: Invoice-Kopie, Rechnungs-Kopie für Fiskal Verzollung der G , und Kopie des A.TR. Invoices und Fiskal Verzollungs-Rechnung lauten auf WWT, wobei verschiedene Adressen in Reutlingen angegeben sind. und sind mit einem Vermerk: „Bezahlt“ mit Datum und Buchungsstempel versehen.

Die in den Anmeldungen erklärte UID-Nr. UIDVJ des Warenempfängers VJ, AdrVJJ, ist laut UID-Abfrage nur für die Zeit von 12.7.2006 bis 7.4.2009 gültig.

Für die Anmeldungen Nr. 18 - 21 fehlt es daher am Nachweis der Voraussetzung, dass der Erwerber Unternehmer ist.

Für die Anmeldungen 15 - 17 liegen weder Versendungsnachweise noch Abliefernachweise vor. Die Buchungsvermerke erfolgten im Jahr 2008 während die Anmeldungen erst 2009 erfolgten. Als Rechnungsempfänger scheint jeweils die Fa. WWW (mit zum Teil unterschiedlichen Adressen) auf, obwohl in den Anmeldungen VJ als Warenempfänger angeführt war.

Diese Widersprüche wurden von der Bf. nicht aufgeklärt. Im Übrigen stellen Buchungsvermerk (überdies mit einem zweifelhaften Datum) keine Abliefernachweise dar.

Es steht daher nicht zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit vorliegen. Die vorgelegten Unterlagen erweisen sich daher als nicht geeignet, die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zu beweisen.

Zum Einwand der Bf., die Nachweise im Sinne der VO 401/1996 müssten sich bei der Fa. G befinden, "da es keine Kundenreklamationen gegeben habe", ist darauf hinzuweisen, dass es Aufgabe des Anmelders ist, die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nachzuweisen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass von der Bf. zum Teil weder Frachtbriefe noch andere Versendungsnachweise vorgelegt wurden, noch konnten zweifelsfreie Ablieferbestätigung beigebracht werden. Bei den vorgelegten Frachtbriefen lassen sich z. Teil kein Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Anmeldungen erkennen bzw. bestehen Zweifel, wer die Warenübernahme bestätigt hat und welcher Zusammenhang zwischen dem Übernehmer und dem in den Anmeldungen angeführten Warenempfängern besteht.

Die Bf. rechtfertigt das Fehlen dieser Unterlagen damit, sie habe die Aufträge von der G Logistik erhalten, die auch - lt. Erklärung der Bf. - über die entsprechenden Unterlagen (Versendungsbelege) verfügt habe, ihr den Zugang zu diesen jedoch verwehrt habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Bf. als indirekte Vertreterin das Verfahren 4200 beantragt hat, und daher auch die entsprechenden Nachweise in ihrer Buchführung aufzubewahren und über Aufforderung vorzuweisen hat. Werden geraume Zeit nach den Einfuhren nachträglich Buchnachweise vorgelegt, muss aus diesen zweifelsfrei die Warenübernahme durch den seinerzeit erklärten Empfänger hervorgehen.

Der Einwand der Bf., das Zollfahndungsamt München habe das Zollamt Wien bereits 2007 davon in Kenntnis gesetzt, dass gegen die Fa. G Logistik im Zusammenhang mit Unregelmäßigkeiten bei der Abfertigung ermittelt werde und auch Abfertigungsdaten der Bf. den Ermittlungsbeamten zur Verfügung gestellt worden sind, geht ins Leere, da das gegenständliche Verfahren Abfertigungen aus dem Jahr 2009 und 2010 betrifft.

Gem. Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 hat der Anmelder der Einfuhr von Waren mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung das Vorliegen der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen.

Darüber hinaus hat gem. § 5 ZollR-DG derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung anstrebt, das Vorliegen der hiefür maßgeblichen Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es entscheidend, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (vgl. VwGH 2. September 2009, 2005/15/0031; 20. Dezember 2012, 2009/15/0146; 19. Dezember 2013, 2012/15/0006). Im Falle eines mangelhaften Buchnachweises ist die Abgabenbehörde berechtigt, davon auszugehen,

dass der Vorgang steuerpflichtig ist, dem Unternehmer bleibt es jedoch unbenommen, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auf andere Weise nachzuweisen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., § 18 Rz 62/5).

Dabei ist allerdings nicht bloß auf formelle Belange abzustellen. Entscheidend ist, dass der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238).

Hinsichtlich der Beweisführung ist hiebei ein strenger Maßstab anzulegen. "Zweifelsfrei" kann nur "ohne jeden Zweifel" bedeuten, eine bloße Glaubhaftmachung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung ist nicht ausreichend (Mayr in SWK 22/2014, 993).

Eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ist ausreichend. Entscheidend ist, dass der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

Der geforderte sichere bzw. zweifelsfreie Nachweis, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen tatsächlich ausgeführt worden sind, ist der Bf. mit den von ihr vorgelegten Unterlagen nicht gelungen.

Die Verantwortung der Bf., sie habe die entsprechenden Unterlagen von der Fa. G Logistik, die den eigentlichen Kundenkontakt hatte, nicht erhalten, außerdem habe die Fa. G Logistik ausdrücklich gebeten, keinen Kundenkontakt herzustellen, entbindet sie nicht von der Verpflichtung, die Voraussetzungen für das tatsächliche Ausführen der innergemeinschaftlichen Lieferungen mit den entsprechenden Unterlagen nachzuweisen. Ein bloßes Glaubhaftmachen reicht nicht aus.

Die Behauptung, es liege kein Sorgfaltsvorstoß seitens der Bf. vor, da die UID Nr. jeweils auf Stufe 2 geprüft wurden (die Überprüfung der UID Nr. wird nicht bezweifelt) mag allenfalls in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollIR-DG zu prüfen sein. Bei der gegebenen Sachlage greift die Vertrauenschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht, weil es im Falle eines innergemeinschaftlichen Verbringens zur eigenen Verfügung an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hat (vgl. auch VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Gemäß § 71a ZollIR-DG schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6 Abs. 3 UStG 1994 eine nach Artikel 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Nach Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK entsteht eine Zollschuld dann, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine Pflicht nicht erfüllt wird, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, ist das sie überführt worden ist, ergibt. Da für Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nachzuweisen sind und die Beschwerdeführerin, die den Nachweis zu führen hat, dem nicht nachgekommen ist, entstand die Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 lit. a ZK.

Nach Art. 204 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das erfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner diejenige Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat. Als Anmelderin hatte die Beschwerdeführerin die Pflicht, das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nachzuweisen, sodass sie gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 71a ZollR-DG Zollschuldnerin ist.

Die ermessenskonforme Heranziehung der Bf. als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich aus dem Normzweck des § 71a ZollR-DG.

Auch verwaltungsökonomische Gründe sprechen für die Inanspruchnahme der im Inland ansässigen und als Anmelderin auftretenden Bf.

Es verstößt nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit den Anmelder der Waren mit der Begleichung der Zollschuld zu belasten, auch wenn dieser gutgläubig gehandelt hat. (vgl. EuGH vom 17.7.1997, Rs. C-97/95, Pascoal & Filhos Ld").

Laut § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205, 210 oder 211 ZK oder im Fall einer Zollschuldnacherhebung gemäß Art. 220 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassen Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wären.

Die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung entspricht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der nach der Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit der Zulässigkeit einer Verzinsung als Rechtsfolge einer nach Art. 204 ZK entstandenen nach zu erhebenden Zollschuld anzuwenden ist.

Aufgrund der geltenden Rechtslage wurde im beschwerdegegenständlichen Fall die Abgabenerhöhung dem Grunde nach zu Recht und gemäß dem Bescheid vom 1.3.2012 angeschlossenen Berechnungsblatt auch in der richtigen Höhe festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit 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 ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Die Entscheidung beruht auf der Feststellung, dass die Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen in den konkreten Einfuhrfällen nicht gegeben sind. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in der rechtlichen Beurteilung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009) und die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union stützen.

Salzburg-Aigen, am 9. Dezember 2015