



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, vertreten durch NN., vom 2. April 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 3. März 2009, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung entschieden:

1.) Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:

Der Spruch des Bescheides des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 3. März 2008, Zl. zZz, wird dahingehend geändert, dass die Eingangsabgabenschuld hinsichtlich der festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm [§ 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz \(ZollR-DG\)](#) entstanden ist.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem an den nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Bf., als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, gerichteten Bescheid vom 3. März 2008, GZ. zZz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt eine Eingangsabgabenschuld fest.

Für die NNGes.m.b.H. (kurz: NNGesmbH) sei gemäß Art. 204 Abs.1 Buchstabe a und b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und iVm [§ 71a ZollR-DG](#) die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von € 2.786.628,19 (Einfuhrumsatzsteuer) entstanden.

Gleichzeitig setzte das Zollamt mit diesem Sammelbescheid im Grunde des [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) eine Abgabenerhöhung von € 281.502,83 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 8. April 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt wies diese Berufung mit Berufungsvor-entscheidung vom 3. März 2009, Zl. zzz, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die wichtigsten entscheidungsmaßgeblichen Bestimmungen lauten:

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

Gemäß [§ 1 Abs. 2 erster Satz UStG 1994](#) ist Inland das Bundesgebiet.

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

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

[Art. 7 UStG 1994](#) über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

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

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

- a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
- b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
- c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

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

...

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

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

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

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

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

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

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

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

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

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

...

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

Gemäß [Art. 28 Abs. 1 UStG 1994](#) hat das Finanzamt Unternehmen im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

Gemäß [Art. 28 Abs. 2 UStG 1994](#) bestätigt das Bundesministerium für Finanzen dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde (Bestätigungsverfahren).

Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, kann gemäß [§ 27 Abs. 7 UStG 1994](#) einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, beauftragen und dem Finanzamt bekannt geben. Ein Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 haftet, hat einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, zu beauftragen und dem Finanzamt bekannt zu geben. Das gilt nicht, wenn mit dem Staat, in dem dieser Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz hat, eine Rechtsvereinbarung über die gegenseitige Amtshilfe, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinien 76/308/EWG und 77/799/EWG sowie der [Verordnung \(EWG\) Nr. 218/92](#) des Rates vom 27. Jänner 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung vergleichbar ist, besteht. Der Bundesminister für Finanzen stellt mit Verordnung fest, wenn eine solche Rechtsvereinbarung besteht.

[§ 27 Abs. 7 UStG 1994](#) gilt gemäß [Art. 27 Abs. 4 UStG 1994](#) auch für Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ausführen.

Die NNGesmbH beantragte als Anmelderin im Zollverfahren jeweils die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#). Sie hatte damit alle abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem von ihr Vertretenen obliegen (Ruppe, [UStG 1994](#), 3. Aufl., § 27 Tz. 44).

Die Steuerfreiheit der Einfuhr nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) stellt darauf ab, dass die Gegenstände der Einfuhr vom Anmelder unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art. 7 verwendet werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist buchmäßig nachzuweisen.

Nach [Art. 7 Abs. 1 UStG 1994](#) liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung u.a. dann vor, wenn der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet wird, der Abnehmer Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, ist und der Erwerb des Gegenstandes im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist, wobei das Vorliegen dieser Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden muss. Der buchmäßige Nachweis ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung. Kann der Unternehmer den Buchnachweis

nicht erbringen, geht die Steuerfreiheit verloren (Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Aufl., 820).

Die Verwendung der UID-Nr. hat eine wichtige Funktion für die Behandlung der Umsätze. Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID-Nr. eines anderen Mitgliedstaats bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen und daher die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferungen zu Recht in Anspruch genommen werden könne. Die UID-Nr. hat primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen, indem sie einerseits dem Steuerpflichtigen das Vorliegen von Tatbestandselementen signalisiert, deren Kenntnis er für die richtige Besteuerung benötigt, andererseits den Finanzbehörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels erlaubt. Zusätzlich dient die UID-Nr. dazu, in einzelnen Fällen die Besteuerung praktikabler zu gestalten bzw. Steuerhinterziehungen hintanzuhalten (vgl. Ruppe, aaO, Art. 28 BMR Tz. 4 und 5).

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Mit den verfahrensgegenständlichen 944 Zollanmeldungen (siehe Anlage 1 der angefochtenen Berufungsvorentscheidung) meldete die NNGesmbH in den Jahren 2005 bis 2007 verschiedenste aus diversen Ländern (hauptsächlich aus China) stammende Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung (Code 4200) an.

Die Überführung der angemeldeten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr erfolgte jeweils antragsgemäß und die Einfuhrumsatzsteuer wurde anlässlich der Einfuhr zunächst nicht erhoben ([Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) Binnenmarktregelung – BMR).

In der nach erfolgter Überprüfung der Zollabfertigungen verfassten Niederschrift vom 25. Februar 2008 kamen die Prüforgane des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt u.a. zum Schluss, dass in allen 944 Fällen die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht vorlagen.

Nach den in die Begründung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung übernommenen Feststellungen in der Niederschrift ist dabei zwischen den dort genannten Fallgruppen zu unterscheiden. Auf die entsprechende Aufstellung in der Anlage 1 der angefochtenen Entscheidung und die darin vorgenommene Unterscheidung wird ausdrücklich verwiesen. Die unterschiedlichen Fallkonstellationen (die Differenzierung erfolgte im angefochtenen Bescheid durch die Kategorisierung in Gruppen mit den Buchstaben „A, C, F, H, I, J, K, L, M und N“

sowie „Q, R, S und T“ in der Spalte „42xx“ der Anlage 1) ergeben sich durch spezifische Ermittlungsergebnisse je Gruppe.

So sind etwa unter Buchstabe „K“ der genannten Anlage jene Einfuhren zusammengefasst, in denen das in Polen ansässige Unternehmen „T.“ als Empfänger im Feld 8 der Zollanmeldungen aufscheint. Es handelt sich dabei um einen Großhändler, dessen unternehmerische Tätigkeit sich auf den Handel mit Abfall und Schrott beschränkt und der laut Auskunft des polnischen Finanzministeriums schon vom Unternehmensgegenstand her nichts mit den eingeführten Waren zu tun hat.

Auch das slowakische Zollkriminalamt konnte nach Einsicht in die Buchhaltung der Firma „Z.“ (siehe Buchstabe „M“ der Anlage 1) keine Rechnungen über Einkäufe aus Drittländern feststellen.

Ein Unternehmen mit der Bezeichnung „AB A.“ (siehe Buchstabe „N“ der Anlage 1) konnte an der in den Zollanmeldungen angeführten Adresse nicht gefunden werden und hat auch beim zuständigen Finanzamt in der Slowakei nie innergemeinschaftliche Lieferungen angemeldet bzw. dort die Erwerbsteuer entrichtet.

Hinsichtlich der abgabenrechtlichen Würdigung ist zwischen den Gruppen mit der Codierung „Q, R, S und T“ und den übrigen Fällen zu unterscheiden.

Zu den Gruppen mit der Codierung „Q, R, S und T“ (517 Einfuhren):

Bei der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer stützt sich das Zollamt bei diesen 517 Einfuhren vor allem auf die Feststellung, dass in [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) geforderte Tatbestandsmerkmal der „Unmittelbarkeit“ sei nicht erfüllt. Die zitierte Norm beschränkt die Steuerfreiheit auf die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7 UStG 1994](#)) verwendet werden.

Bei Betrachtung der Abwicklung dieser Einfuhren (exemplarisch dargestellt an der lfd. Nr. 3457) zeigt sich folgendes Bild:

Mit der betreffenden Zollanmeldung hat die NNGesmbH 1.447 Kartons Werkzeuge zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Die Gegenstände waren zuvor aus China in die Gemeinschaft eingeführt worden. Als Absender scheint laut vorliegender Packliste die Firma S. Ltd. in Hong Kong auf. Als Empfänger ist die Firma E. genannt, die ihren Sitz ebenfalls in Hong Kong hat. Die Beförderung begann laut diesem Dokument in Ningbo, China und endete in Wien. Die Wirtschaftsgüter wurden in der Folge zunächst in das Zolllagerverfahren (Art. 4 Z 16 Buchstabe c ZK) überführt, bei dem es sich um ein Nichterhebungsverfahren gem. Art. 84 Abs. 1 Buchstabe a ZK handelt. Für welches

Unternehmen diese Gegenstände bestimmt waren, stand zum Zeitpunkt der Einlagerung offensichtlich noch nicht fest. Denn die NNGesmbH hat – nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfungsorgane – Waren verschiedenster Lieferanten aus dem asiatischen Raum im Rahmen eines Auslieferungslagers für diverse Empfänger mit Sitz in Osteuropa zusammengestellt. Erst nach Abruf der Endabnehmer erfolgte eine Fakturierung durch die E. an den konkreten Kunden, der im Feld 8 der Zollanmeldung als Empfänger genannt ist. An Hand dieser Faktura erfolgte schließlich die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr.

Nach den Bestimmungen des [Art. 143 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 2006/112/EG](#) des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1 – MwStSyst-RL) ist 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, steuerfrei, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Artikel 138 befreit ist. Die Umsetzung dieser Norm in nationales Recht erfolgte in Österreich durch den oben zitierten [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#).

Voraussetzung für die angesprochene Befreiung ist, dass die eingeführten Gegenstände im Rahmen eines einheitlichen Transportvorganges aus dem Drittland in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen der Einfuhr gelangen. Kommt es zu einer (nicht bloß durch den Transport bedingten) Unterbrechung des Versendungs- bzw. Beförderungsvorganges (zulässig wäre etwa die Umladung der Waren), kommt die Befreiung nicht mehr in Betracht, zumal dann eben keine Versendung/Beförderung des Gegenstandes aus dem Drittland mehr vorliegt (vgl. Tumpel in Melhardt/Tumpel, UStG¹, Art. 6, Rz.30).

Für die Unmittelbarkeit einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des [Art 6 Abs 3 UStG 1994](#) ist eine einheitliche Warenbewegung aus dem Drittland in einen anderen Mitgliedstaat an einen einzigen Abnehmer erforderlich. Dieses Erfordernis ist dann nicht erfüllt, wenn die Einfuhrsendung an mehrere Empfänger aufgeteilt wird. In diesem Fall liegt keine "Durchfuhrlieferung" mehr vor, für die die Erleichterung im Rahmen des "Zollverfahrens 4200" geschaffen worden ist (UFS 14.11.2011, ZRV/0126-Z3K/09).

In den angesprochenen 517 Fällen endete die Beförderung aus dem Drittland zum Zeitpunkt der Überführung in das Zolllagerverfahren zum Zwecke der Aufnahme in das von der NNGesmbH betriebene Auslieferungslager. Erst nach der Beendigung des Beförderungsvorganges kam es zum Abschluss von Rechtsgeschäften betreffend die Lieferung

der eingeführten Waren an diverse Abnehmer in einen anderen Mitgliedstaat und zu entsprechenden neuen Beförderungsverträgen.

Das Zollamt hat daher zu Recht festgestellt, dass in den genannten Fällen die im [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) geforderte Unmittelbarkeit nicht vorliegt und schon deshalb die Befreiung zu verwehren war. Dazu kommt, dass bis heute nicht feststeht, an wen die Waren tatsächlich geliefert worden sind, bzw. ob eine Besteuerung im Bestimmungsland stattgefunden hat. Die im Amtshilfeweg befasste ungarische Zollverwaltung hat mitgeteilt, dass eine entsprechende Überprüfung nicht durchgeführt werden konnte, weil das u.a. im Faktum 3457 als Empfänger genannte Unternehmen mit Sitz in Budapest an der in der Zollanmeldung angeführten Adresse nicht vorgefunden werden konnte.

Zu den Gruppen mit der Codierung „A, C, F, H, I, J, K, L, M und N“ (427 Einfuhren):

Dass die NNGesmbH auch hinsichtlich dieser Fallgruppen die aus dem Drittland eingeführten Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet hat und dass es tatsächlich zu den im erstinstanzlichen Bescheid aufgezeigten Unregelmäßigkeiten gekommen ist, steht nach der Aktenlage und insbesondere auf Grund der Ermittlungsergebnisse nach der o.a. Betriebsprüfung zweifellos fest und wird vom Bf. auch nicht bestritten.

Unbestritten ist ebenso, dass die NNGesmbH in keinem einzigen Fall das Bestätigungsverfahren gemäß [Art. 28 Abs. 2 UStG 1994](#) in Anspruch genommen hat und dass in den Fällen der Abholung entgegen den Bestimmungen des [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) die Festhaltung der Identität des Abholenden stets unterblieben ist.

Mit seinem Einwand, es dürfe schon deshalb zu keiner Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer kommen, weil bei Lieferungen aus einem Drittland in die Europäische Union der ausländische Unternehmer nicht verpflichtet sei, Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, verkennt der Bf. die Rechtslage grundlegend.

Nach den Bestimmungen des [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und des [§ 26 Abs. 1 UStG 1994](#) gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften des Zollrechts sinngemäß. Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchstabe d der MwStSyst-RL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer. Als „Einfuhr“ eines Gegenstandes gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr iSd Art. 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft. Aus diesen Rechtsvorschriften folgt, dass die Bestimmungen des Zollrechts betreffend die Zollschuldentstehungstatbestände, den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung und die Bestimmung der Zollschuldner auch für die EUSt gelten. So entsteht etwa im Regelfall der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr die Eingangsabgabenschuld (Zoll und EUSt)

gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung (Art. 201 Abs. 2 ZK). Abgabenschuldner ist nach Abs. 3 der zitierten Norm der Anmelder.

Zu beachten sind jedoch die Besonderheiten die sich aus dem Sonderfall des [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) ergeben (siehe die dazu die untenstehenden Ausführungen). Dass der „ausländische Unternehmer“ in der Faktura keine Umsatzsteuer ausweist, spielt entgegen der Ansicht des Bf. dabei keine Rolle.

Zur Steuerfreiheit nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) argumentiert der Bf. auch damit, die Voraussetzungen des [Art. 7 Abs. 1 UStG 1994](#) seien erfüllt, da die NNGesmbH – unabhängig davon an wen die Gegenstände geliefert worden seien – diese jedenfalls „weitergeleitet“ habe, und zwar an ein Unternehmen in der EU. Um welches Unternehmen in der Gemeinschaft es sich dabei handeln soll, ist diesem Vorbringen jedoch nicht zu entnehmen.

Nach den Bestimmungen des § 1 der o.a. Verordnung des Bundesministers für Finanzen, [BGBl. Nr. 401/1996](#), hat der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ([Art. 7 UStG 1994](#)) eindeutig und leicht nachprüfbar nachzuweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

Als solche Nachweise kommen etwa in Betracht eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird (§ 2 Z. 3 der genannten Verordnung).

In den Fällen der Versendung hat der Unternehmer den Nachweis zu führen durch einen Versendungsbeleg iSd [§ 7 Abs. 5 UStG 1994](#), insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke (§ 3 Abs. 1 Z. 2 der genannten Verordnung).

Die von der NNGesmbH dem Zollamt zu diesem Zweck vorgelegten [CMR](#)-Frachtbriefe sind zur Nachweisführung schon deshalb nicht geeignet, weil in ihnen kein Frachtführer angeführt ist. Ein Frachtbrief ist nach ständiger Rechtsprechung dann kein Beförderungspapier, wenn die Unterschrift des Frachtführers fehlt (BFH 8.8.2006, VIIR20/05).

Dass die NNGesmbH die vorgelegten [CMR](#)-Frachtbriefe nicht ordnungsgemäß ausgefüllt hat, stellt der Bf. nicht in Abrede. Er meint aber, dies sei deshalb unerheblich, weil eindeutig feststehe, dass eine innergemeinschaftliche Warenbewegung stattgefunden habe. Anders sei es nicht erklärbar, dass sich bei den diversen Hausdurchsuchungen die Waren – hierbei müsse es sich um eine nicht übersehbare Menge von Waren handeln – nicht gefunden worden seien.

Dem ist zu entgegnen, dass die erwähnte Verordnung eine taxative Aufzählung der zwingend zu erbringenden Nachweise enthält. Erleichterungen der Nachweisführung iSd Vorbringens des Bf. sind selbst dann nicht vorgesehen, wenn es sich – wie im vorliegenden Fall – um eine überaus große Menge an Waren handelt.

Die Berechtigung der Mitgliedstaaten, den Wirtschaftsbeteiligten eine entsprechende Nachweisführung aufzuerlegen, hat auch der Europäische Gerichtshof bereits mehrmals bestätigt. So ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs etwa, dass der Lieferer von Gegenständen gemäß Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie für die Befreiung den Beweis erbringen muss, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift erfüllt sind, einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch (EuGH 7.12.2010, [C-285/09](#), Randnr. 46).

Der EuGH hat auch festgestellt, dass die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (EuGH 27.9.2007, [C-409/04](#), Randnr. 42). Derartige Nachweise liegen in den genannten 427 Fällen unstrittig nicht vor.

Aus all diesen Gründen ist das Zollamt zu Recht zum Schluss gelangt, dass hinsichtlich aller Fallgruppen (also für alle insgesamt betroffenen 944 Einfuhren) die Steuerbefreiungen mangels Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 [UStG 1994](#) nicht in Betracht kommen.

Zu untersuchen bleibt, ob für die NNGesmbH dadurch die Abgabenschuld entstanden ist:

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

Wie bereits oben festgestellt, ist das Zollamt in allen 944 Fällen zu Recht davon ausgegangen, dass keine innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd zitierten Bestimmungen vorliegen. Wenn – wie eben erwähnt – in einer entsprechenden Unterlassung das Nichterfüllen einer der

Voraussetzungen für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken zu erblicken ist, ist eine solche Zuwiderhandlung unter den Tatbestand des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK zu subsumieren.

Das Zollamt hat bei der abgabenrechtlichen Würdigung des dargestellten Sachverhaltes im Erstbescheid differenziert zwischen der Fallgruppe mit der Codierung A, bei der es die Verwirklichung des Tatbestandes des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK als erwiesen erachtet hat und den übrigen Fallgruppen, bei denen es von einer Abgabenschuldentstehung nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK ausgegangen ist.

In der Begründung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung nahm das Zollamt hingegen (bei völliger Sachverhaltsidentität) in allen Fällen die Verwirklichung des Tatbestandes des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK an, unterließ aber eine entsprechende Abänderung des Spruches des erstinstanzlichen Bescheides.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet zwar – wie bereits oben ausgeführt – den auch vom Zollamt angenommenen Sachverhalt als erwiesen, kommt aber zu einer rechtlich abweichenden Qualifikation dieses Sachverhaltes und geht in allen 944 Fällen von einer Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK aus. Der Spruch des Bescheides vom 3. März 2008 war daher entsprechend abzuändern.

Dies wird wie folgt begründet:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht gemäß Artikel 204 Abs. 1 lit. b ZK, wenn in anderen als den in Artikel 203 ZK genannten Fällen eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Artikel 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 Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Zollschuldner ist gemäß Artikel 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) gilt das Zollrecht bei der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben), soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Hat der Anmelder eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obgleich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht gegeben sind, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) vorliegen. Ist dies zu verneinen, da der Anmelder nicht die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns beachtet hat (etwa weil er – wie hier – das Bestätigungsverfahren zur Überprüfung der UID-Nummern nicht zu Anwendung gebracht hat), besteht für die Einfuhr Steuerpflicht (Ruppe/Achatz, UStG4, Art 6, Rz. 21/1).

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

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

Dem Begehren des Bf., von der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer im Hinblick auf die Vorsteuerabzugsberechtigung der NNGesmbH abzusehen, kann schon deshalb nicht entsprochen werden, weil die Wirtschaftsgüter unstrittig nicht für dieses Unternehmen eingeführt worden sind auch die sonstigen in § 12 UStG1994 normierten Voraussetzungen nicht erfüllt wurden. Die NNGesmbH als Speditionsunternehmen hat es vielmehr bloß übernommen, die Zollabfertigung der gegenständlichen Waren vorzunehmen. Sie war daher hinsichtlich dieser Waren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Mit dem Einwand, die Bestimmungen des [§ 27 Abs. 7 UStG 1994](#) sähen keine Haftung der NNGesmbH vor, übersieht der Bf. dass die Asia nicht als Haftende sondern als Zollschuldnerin gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK in Anspruch genommen worden ist.

Entgegen der vom Bf. vertretenen Ansicht liegt auch kein Fall des Art. 859 ZK-DVO vor. Die genannte Norm enthält eine abschließende Regelung der Verfehlungen iSd Art. 204 Abs. 1 ZK, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben (EuGH 11.11.1999, C-48/99). Ist die Verfehlung (wie hier) von den Fallgruppen nicht erfasst, gibt es keine Heilungsmöglichkeit. Auf eine Prüfung des Vorliegens der übrigen Merkmale (Entziehungsversuch, grobe Fahrlässigkeit und Einhaltung von Förmlichkeiten) konnte daher verzichtet werden.

Da nach den oben angeführten Feststellungen die Abgabenschuld im Grund des Art. 204 ZK entstanden ist, lagen auch die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß [§ 108 Abs. 1 ZollR-DG](#) vor.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2013