

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 1. April 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 23. März 2011, Zl. ***/***/***, betreffend die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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 und Sachverhalt

A) Verfahrensgang

Das Zollamt teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid vom 23. März 2011, Zl. ***/***/***, für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit insgesamt 78 Anmeldungen im Zeitraum vom 5. Mai 2006 bis 5. März 2010 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer (insgesamt 788.903,72 Euro) mit, da in diesen Fällen jeweils die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne der Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 des UStG 1994 - Anhang Binnenmarktregelung nicht vorgelegen seien. Für den Zeitraum nach dem 6. April 2007 seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung schon mangels gültiger Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr. bzw. UID) nicht vorgelegen.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, nunmehr Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vom 1. April 2011.

Die Bf. brachte darin u.a. vor:

1. Verletzung des rechtlichen Gehörs

Das Recht auf rechtliches Gehör sei ein fundamentales Grundrecht jeder Partei gemäß dem Recht der Europäischen Union; dementsprechend dürfe eine nachträgliche

buchmäßige Erfassung, ohne zuvor dem Schuldner angemessene Möglichkeit zu geben, hiezu Stellung zu nehmen, nicht erlassen werden (EuGH, C-349/07 [Sopropé]).

Im vorliegenden Fall habe das Zollamt den angefochtenen Bescheid erlassen, ohne hiezu zu irgendeinem Zeitpunkt die Bf. zuvor zu informieren oder Gelegenheit gegeben, Stellung zu nehmen. Allein aufgrund dieses Verfahrensfehlers sei daher der angefochtene Bescheid aufzuheben. Hinzuweisen sei, dass - auch nach der Menschenrechtskonvention - die Gewährung des rechtlichen Gehörs vor Erlassung eines behördlichen Aktes ein unverzichtbares Grundrecht jedes Bürgers, auch von juristischen Personen, sei.

2. Jedenfalls hinsichtlich der Verzollungen, die vor dem 23. März 2008 gelegen seien, sei auch Verjährung eingetreten: Die buchmäßige Erfassung dürfe nach Ablauf von drei Jahren nicht mehr erfolgen und es werde daher auch die Einrede der Verjährung erhoben.

3. Zur Behauptung, dass die UID des Empfängers am 6. April 2007 gelöscht worden sein solle, werde auf die entsprechende Beweispflicht des Zollamtes verwiesen.

Selbst wenn dies der Fall sein sollte, ergebe sich aber daraus, dass jedenfalls bis zum 6. April 2007 die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Weiterlieferung bestanden hätten, weil jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt eine aufrechte, wirksame UID für den Empfänger bestanden habe. Berücksichtige man weiters, dass bei einer laufenden Geschäftsbeziehung, nicht bei jeder Verzollung eine UID-Überprüfung stattzufinden habe, sondern durchaus eine Überprüfung in periodischen, auch längerfristigen Abständen ausreichend sei, könne gegen die Bf. jedenfalls für zumindest bis April 2008 erfolgen Verzollungen kein Vorwurf erhoben werden, weil jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt die Bf. auf den aufrechten Bestand der UID-Nummer habe vertrauen dürfen.

4. Da somit dem angefochtenen Bescheid die Rechtsgrundlage fehle, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Zollamt als Berufungsbehörde erster Stufe wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2011 (nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des FinVwGG 2012 am 1. Jänner 2014) als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 21. April 2011 brachte die Bf. dagegen fristgerecht eine (Administrativ-)Beschwerde ein, in welcher sie Folgendes vorgebracht:

„1. Zur Verletzung des rechtlichen Gehörs

Entgegen der Ansicht des Zollamtes hätte der Beschwerdeführer vor Erlassung der Abgabenvorschreibung die Möglichkeit zur Stellungnahme haben müssen.

a) Dies zum einen deswegen, weil das rechtliche Gehör eines der fundamentalen rechtsstaatlichen Prinzipien ist und tatsächlich ohne Gewährung des rechtlichen Gehörs kein rechtskonformer Bescheid erlassen werden kann.

Dies hat gerade auch für den europäischen Rechtsbereich der EuGH in seinem Erkenntnis C-349/07, Sopropé, festgestellt.

b) Zu Unrecht beruft sich das Zollamt im angefochtenen Bescheid auf das am 16.7.2010 veröffentlichte Erkenntnis des EuGH, C-423/08 Kommission/Italien: Denn wenn darin ausgeführt wird, dass die buchmäßige Erfassung und die Mitteilung der geschuldeten Eingangsabgaben den Zollschuldner nicht darin hindern, die Rechtsbehelfe, die im Zollkodex (Artikel 243 ff) vorgesehen sind, zu ergreifen, so wird damit nur eine Selbstverständlichkeit ausgesprochen: Denn selbstverständlich dienen die Rechtsbehelfe der Art. 243 ff ZK gerade dazu, Rechtswidrigkeiten im Rechtsmittelwege zu beseitigen, und selbstverständlich setzt die Erhebung eines Rechtsmittels zunächst die Erlassung eines Bescheides voraus.

Daraus kann aber nicht - wie vom Zollamt - der Schluss gezogen werden, dass - in Abweichung des Erkenntnisses C-349/07 - vor Erlassung eines Abgabenbescheids kein rechtliches Gehör zu gewähren ist. Ganz im Gegenteil: Wird kein rechtliches Gehör gewährt, kann naturgemäß mit einem Rechtsbehelf nach Artikel 243 ff ZK die Abgabenvorschreibung u.a. auch mit diesem Verfahrensfehler angefochten werden.

c) Dazu kommt, dass das Erkenntnis des EuGH C-423/08 auf den vorliegenden Fall gar nicht anwendbar ist, denn dieses Erkenntnis bezieht sich nicht auf die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben, sondern nur auf das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und den Gemeinschaften (also der EU-Kommission). Wesentlich für die Begründung dieses Erkenntnisses war schließlich auch, dass der Mitgliedstaat schon bei der Erstellung des Protokolls über den Abschluss der Maßnahmen die Möglichkeit hatte, seine Anmerkungen zu Gehör zu bringen, dem Mitgliedstaat also tatsächlich rechtliches Gehör schon gewährt wurde, bevor die EU-Kommission ihm gegenüber die Entscheidung erlassen hat (Rz 43). Demgegenüber wurde aber der Bf. im Abgabenvorverfahren, das im Bescheid von 23.3.2011 gemündet ist, gerade kein rechtliches Gehör gewährt. Das EuGH Erkenntnis C-423/08 ist daher mit diesem Fall hier nicht vergleichbar und daher auf diesen auch gar nicht anwendbar.

d) Die nunmehrige Entscheidung des Zollamtes verstößt auch gegen die Grundprinzipien der Menschenrechtskonvention (EMRK), insbesondere den Grundsatz des fairen Verfahrens: denn dieses erfordert naturgemäß die Gewährung rechtlichen Gehörs vor bescheidmäßiger Festsetzung einer Belastung des Abgabepflichtigen.

2. Verjährung

Weiters hat sich das Zollamt mit dem Verjährungseinwand nicht auseinandergesetzt.

a) Tatsächlich ist nämlich jedenfalls hinsichtlich der Zollanmeldungen, die vor dem 23.3.2008 lagen, auch Verjährung eingetreten: Die buchmäßige Erfassung darf nach Ablauf von 3 Jahren jedoch nicht mehr erfolgen (Art. 221 Abs. 3 ZK).

b) Die Voraussetzung der Verlängerung der Verjährung wäre vom Zollamt zu beweisen, dies ist aber auch in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung nicht erfolgt: der bloße Hinweis auf „unbekannte Hintermänner“ ist nicht ausreichend.

c) Der Einwand der Verjährung bleibt daher aufrecht.

3. Zur behaupteten Nicht-Versteuerung der Sendungen durch den Empfänger

a) Die Bf. nimmt zur Kenntnis, dass die UID-Nummer des Empfängers am 6.4.2007 gelöscht worden sein soll. Da aber somit - wie aus dieser Behauptung des Zollamtes zwingend folgt - jedenfalls bis zum 6.4.2007 eine aufrechte und wirksame UID-Nummer des Empfängers vorlag, ergibt sich zwingend daraus, dass jedenfalls bis zum 6.4.2007 die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Weiterlieferung bestanden haben müssen: Denn bis zu diesem Zeitpunkt hatte ja der Empfänger jedenfalls eine aufrechte und wirksame UID-Nummer.

b) Hinzu kommt aber weiterhin, dass bei einer laufenden Geschäftsbeziehung nicht bei jeder Verzollung eine UID-Überprüfung stattzufinden hat, sondern durchaus eine Überprüfung nur in periodischen, auch längerfristigen Abständen ausreichend ist. Geht man davon aus, dass etwa einmal im Jahr eine Überprüfung der UID-Nummer ausreicht, folgt daraus jedenfalls, dass für Verzollungen bis April 2008 gegen die Bf. kein Vorwurf erhoben werden kann, weil sie jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt auf den weiter aufrechten Bestand der UID-Nummer des Empfängers vertrauen durfte.

c) Daran ändert auch nicht der Umstand, dass - wie in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung ausgeführt wird – der Empfänger im Jahr 2006 eine Nullsteuererklärung abgab. Ganz im Gegenteil zeigt dies sogar, dass der Empfänger tatsächlich existiert hat, ja sogar auch Steuererklärungen abgegeben hat. Dass der Empfänger entweder eine unrichtige Steuererklärung oder mangels Geschäftstätigkeit eine Nullsteuererklärung abgegeben hat, war der Bf. nicht bekannt und mussten diese Umstände von der Bf. auch nicht überprüft werden.

Maßgeblich in diesem Zusammenhang ist dabei lediglich, dass der Empfänger eine Steuererklärung abgegeben hat: Ob diese nun richtig oder unrichtig ist, hat auf die Frage der Haftung der Bf. keinen Einfluss.

4. Gutglaubensschutz (Abstandnahme von der Abgabenvorschreibung nach Artikel 7 Abs. 4 UStG (BMR))

Zu Unrecht verneint das Zollamt schließlich die Gewährung der Abgabenbefreiung wegen Gutgläubigkeit nach Artikel 7 Abs. 4 UStG (BMR).

a) Nach Artikel 7 Abs. 4 UStG 1994 (BMR) ist eine Lieferung dann als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte. Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung auch auf den zollanmeldenden Spediteur ist vom VwGH in dem Erkenntnis 2006/16/0070 (zumindest implizit) grundsätzlich bejaht worden: Denn der VwGH hat in diesem Erkenntnis die Frage des Abstands von der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Artikel 7 Abs. 4 UStG 1994 geprüft, wenn auch im konkreten Fall (aufgrund des Umstandes, dass der Spediteur in jenem Fall die UID-Nummer nicht überprüft hat) verneint.

b) Im vorliegenden Fall hat jedoch die Bf. dieses Überprüfungsverfahren durchgeführt bzw. lag jedenfalls bis April 2007 eine aufrechte UID-Nummer vor. Daher liegen auch die Voraussetzungen des Artikel 7 Abs. 4 UStG 1994 (BMR) vor. Die Bf. ist daher als gutgläubig zu qualifizieren, sodass von der Verschreibung der Abgaben an die Bf. Abstand zu nehmen ist. In der Unterlassung der Anwendung nach Artikel 7 Abs. 4 UStG 1994 (BMR) auf die Bf. liegt daher eine evidente Rechtswidrigkeit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung.

c) Die Gutgläubigkeit der Bf. wird auch - entgegen den insoweit unverständlichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung - noch dadurch bestärkt, dass die Bf. Waren zur innergemeinschaftlichen Beförderung angemeldet hat, die bereits vorher Gegenstand eines zollrechtlichen Verfahrens (nämlich eines T1-Verfahrens) waren: Sämtliche den Warenanmeldungen zugrunde liegende Waren wurden nämlich zuvor jeweils unter einem von den Schweizer Zollbehörden ausgestellten T1, das als konform betrachtet bestätigt wurde, befördert: Abgesehen davon, dass dieser Umstand wohl zur Genüge beweist, dass in diesem konkreten Fall tatsächlich Waren versendet wurden und daher kein Scheingeschäft (oder ein Umsatzsteuerkarussell) vorliegt, beweist dies weiters, dass die Bf. keinerlei Zweifel hatte und auch nicht haben musste, dass die ihr zur Verfügung gestellten Angaben hinsichtlich Ware, Wert, Unternehmereigenschaft des Empfängers, UID-Nummer, etc., unrichtig sind.

d) Angesichts all dieser Umstände (Anmeldung einer Sendung, die den Mitarbeitern des Zollamts bereits vorher bekannt war; Vorbeförderung unter einem von den Schweizer Zollbehörden als konform bestätigten T1; den aufrechten Bestand der UID-Nummer, jedenfalls bis April 2007; der Empfänger hat Steuererklärungen abgegeben) kann kein Zweifel bestehen, dass die Bf. somit sämtliche ihr obliegenden Sorgfaltspflichten erfüllt hat und ihr keinerlei Sorgfaltsverstoß zur Last gelegt werden kann - ganz abgesehen davon, dass auch alle Voraussetzungen für die Anwendung des Artikel 7 Abs. 4 UStG 1994 (BMR) erfüllt sind (vgl. oben III.).

5. Unrichtige Nichtanwendung des Artikels 71a ZollR-DG

Zu Unrecht hat die Abgabenbehörde der Bf. den Abzug der EUST verwehrt bzw. nicht gemäß § 71a ZollR-DG von der Verschreibung der EUST Abstand genommen: Bei richtiger rechtlicher Beurteilung und richtiger Anwendung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG ist vielmehr zwingend auch der Bf. Vorsteuerabzug zu gewähren und daher nach § 71a ZollR-DG bei gemeinschaftskonformer Auslegung von der Verschreibung der EUST Abstand zu nehmen.

a) Zunächst sind die Voraussetzungen für die Entstehung der EUST gemäß § 26 Abs. 1 UStG - im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

aa) Das Zollamt hat der Bf. EUST vorgeschrieben. Nach § 26 Abs. 1 UStG gelten für die EUST die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Die sinngemäße Anwendung der Rechtsvorschriften für Zölle bedeutet, dass die Zollvorschriften nur insoweit Anwendung finden können, als sie mit dem Steuergegenstand gemäß § 1 UStG (im konkreten

Fall mit § 1 Abs. 1 Z 3 UStG [„Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer)“]) übereinstimmen (vgl. etwa ausdrücklich zur Parallelbestimmung im deutschen Recht zu § 21 Abs. 2 des deutschen Umsatzsteuergesetzes, BFH 23.5.2006, IV R 405; Weymüller in Dorsch, Zollrecht, B (EUST), § 1 UStG, Rz 33; jeweils mit weiteren Nachweisen).

bb) Bevor die Zollschuldentstehungstatbestände der Artikel 201 ff ZK auf die EUST überhaupt angewendet werden können, muss daher feststehen, ob überhaupt ein steuerbarer Umsatz, im konkreten Fall der umsatzsteuerrechtliche Einfuhrtatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 3 UStG, gegeben ist.

cc) Eine Einfuhr liegt nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG nur dann vor, wenn eine Ware aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt. In der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 101) wird nun ausdrücklich festgehalten, dass § 1 Abs. 1 Z 3 UStG ein Ergänzungstatbestand ist, der sicherstellen soll, dass ein Verbrauch, der durch den Import abgedeckt wird, mit inländischer USt belastet wird. Die USt ist weiters von ihrer wirtschaftlichen Funktion her eine Verbrauchssteuer: Dementsprechend wird in Rz 102 der Umsatzsteuerrichtlinie 2000 geschlossen, dass die Einfuhr eine Abfertigung zum freien Verkehr voraussetzt. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH ist daher für die Frage der Einfuhrumsatzsteuerpflicht die „Überlassungsreife“ nach Annahme der Zollanmeldung entscheidend (vgl. dazu Witte, Artikel 67 ZK⁵, Rz 1; Artikel 79, Rz 8 f; Artikel 201, Rz 2c ff). Für den umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrbegriff ist daher allein maßgebend der vom Gesetz vorausgesetzte inländische Verbrauch, der nur möglich ist, wenn sich die Ware dort im freien Verkehr befindet, nicht jedoch das körperliche Verbringen über die Grenze, welches allein für den zollrechtlichen Einfuhrbegriff maßgebend ist: Der Einfuhrbegriff der USt ist daher anders als der Einfuhrbegriff des Zollkodex; der Einfuhrbegriff des USt setzt dabei

- das Verbringen von Waren aus einem Drittland über die Drittlandsgrenze, und
 - das Gelangen dieser Waren in den freien Verkehr des Inlands
- voraus.

Im vorliegenden Fall ist nun davon auszugehen, dass nachweisbar die Ware nicht im Inland (in Österreich) in Verkehr gebracht wurde, vielmehr (vgl. die Empfangsbestätigung auf den CMR-Frachtbriefen) die Ware nicht in Österreich in den freien Verkehr gebracht und dort auch nicht verzehrt wurde, sodass schon aus diesem Grund der Tatbestand für die Verschreibung einer EUST nicht erfüllt ist.

Nur diese Auslegung stimmt auch überein mit den Regelungen in Artikel 30 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG) und Artikel 5 Abs. 1 der Verbrauchssteuersystemrichtlinie (92/12/EWG) überein.

Im Zusammenhang mit diesen Bestimmungen, wonach eine Steuerbarkeit einer Einfuhr im Sinn des einschlägigen Gemeinschaftsrechtes dann (aber auch nur dann) vorliegt, wenn eine Ware aus einem Drittlandsgebiet in das Inland verbracht wird und dort der Besteuerung unterliegt, weil sie in den freien Verkehr tritt (vgl. BFH vom 23.5.2006, VII R 49/05), folgt, dass diese Voraussetzung bei der Überführung von Drittlandswaren in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 79 ff ZK erfüllt ist; dieser Tatbestand ist aber

nicht erfüllt bei einer Abfertigung zu einem Nichterhebungsverfahren, auch nicht bei einer innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferung mit nachweisbarer Verbringung ins EU-Ausland.

dd) Daran ändert auch nichts der Umstand, dass teilweise die Einfuhrumsatzsteuerpflicht auch an zollrechtliche Unregelmäßigkeiten geknüpft wird (vgl. etwa § 72a ZollR-DG).

Wie vorstehend ausgeführt, ist das Verbringen von Waren aus einem Drittland zwar Grundvoraussetzung zur Verwirklichung des umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestandes, die Steuerbarkeit tritt aber grundsätzlich erst dann ein, wenn die Waren im Inland - gleichgültig ob bei einem Zollamt an der Grenze oder an einem anderen Ort - der Besteuerung nach dem Umsatzsteuerrecht unterliegt. Entsteht die EUST-Schuld durch ein vorschriftswidriges Verhalten (etwa bei sinngemäßer Anwendung des Artikel 202 ZK bei vorschriftswidrigem Verbringen in das Zollgebiet, Artikel 203 ZK bei Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung) tritt die Steuerbarkeit zu dem Zeitpunkt ein, in dem die aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gebrachte Ware unversteuert in den Wirtschaftskreislauf gelangen (vgl. so ausdrücklich Weymüller in Dorsch, § 1 dUStG, Rz 30). Dies bedeutet, dass bei zollrechtlichen Pflichtverletzungen im Sinne der Artikel 202-204 ZK (und solche sind [vgl. oben 1.] überhaupt Voraussetzung für eine rechtmäßige nachträgliche Vorschreibung einer EUST nach Artikel 204 ZK), eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr nur dann gegeben ist, wenn damit verbunden die Ware unversteuert in den Wirtschaftskreislauf des Inlands gelangt: Dies ist aber im vorliegenden Fall gerade nicht erfolgt, weil die Ware ja - nachweislich (vgl. CMR-Frachtbriefe mit der Empfangsbestätigung des Empfängers) - nicht im Inland in den Wirtschaftskreislauf gelangt sind. Auch aus diesem Grunde geht daher die Vorschreibung der EUST fehl.

b) Wenn aber - ungeachtet der vorstehenden Erwägungen - der Bf. EUST vorgeschrieben wird, müsste ihr dann jedenfalls unter Beachtung der Grundsätze der Artikel 167 ff Mehrwertsteuersystemrichtlinie das Recht zum Vorsteuerabzug gewährt werden (und daher nach § 71a ZollR-DG von der Vorschreibung der EUST Abstand genommen werden).

a) Nach Artikel 178 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie muss ein steuerpflichtiger Unternehmer für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Bezug auf die Einfuhr von Waren nämlich nur ein die Einfuhr bescheinigendes Dokument besitzen, dass ihn als Empfänger der Lieferung oder Importeur ausweist und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist oder deren Berechnung ermöglicht. Diese Voraussetzung erfüllt der Spediteur, der in indirekter Stellvertretung Schuldner des Zolls und der EUST wird und darüber einen Einfuhrabgabenbescheid erhält, der ihn als Importeur ausweist und der die Beträge der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweist.

b) Dennoch wird dem Spediteur in Österreich der Vorsteuerabzug mit der Begründung verweigert, dass dieser - mangels Verfügungsmacht (mangels Eigentümerstellung) - nicht er, sondern seine Kunden die eingeführten Waren weiterliefern oder wieder ausführen und

es daher an dem in Artikel 168 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie angeführten Kriterium fehle, dass die Waren für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

c) Verfügungsmacht ist jedoch für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich: Artikel 168 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie setzt nämlich ausschließlich voraus, dass der Unternehmer die eingeführten Waren im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit im eigenen Unternehmen oder zur Ausführung von Ausgangsumsätzen einsetzt: Dies tut aber der Spediteur, weil der Spediteur die eingeführten Waren ausschließlich im Rahmen seiner steuerpflichtigen Speditionsleistungen verwendet.

Entscheidend ist daher lediglich, dass die eingeführten Waren mit besteuerten Umsätzen, seien es auch Umsätze aus Dienstleistungen, zusammenhängen.

Die gegenteilige Meinung widerspricht Grundprinzipien des Umsatzsteuerrechts, insbesondere dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, die für den Unternehmer neutral, also ein Nullsummenspiel sein soll. Die Verschreibung der Einfuhrumsatzsteuer an den Spediteur, der selbst steuerbare Umsätze erzielt und dafür auch umsatzsteuerpflichtig ist, steht mit dem Grundsatz der Neutralität in unauflöslichem Widerspruch.

In dem Zusammenhang wird auch auf die Diskussion in Deutschland verwiesen (vgl. Weymüller in Dorsch, § 15 UStG, Rz 34 f), wonach sich eine grundsätzliche Änderung der bisher vertretenen Rechtsauffassung des BFH abzeichnet. So hat es der BFH in seinem Urteil vom 23.9.2004, V R 48/03, als zweifelhaft angesehen, dass das Abstellen auf eine Verfügungsmacht mit Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie vereinbar ist. In einem weiteren Urteil (BFH vom 13.10.2004, V B 52/04) hält der BFH diese Frage allgemein für klärungsbedürftig.

Weymüller bemerkt zu diesen Entscheidungen, dass „zu hoffen ist, dass der BFH alsbald Gelegenheit erhält, seine Rechtsprechung aus dem Jahr 1980 zu revidieren oder die Behörde von sich aus auf das Merkmal der Verfügungsmacht des Unternehmers verzichtet“.

Es zeigt sich somit, dass die Verweigerung der Vorsteuerabzugsberechtigung (und damit der Anwendung des § 71a ZollR-DG) dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

d) Wenn der UFS nicht ohnedies dieser Rechtsansicht folgt, wäre er verpflichtet, diese Frage im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens vom EuGH klären zu lassen.

6. Es wird der Antrag gestellt, mit Stattgebung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Zollamts vom 8.4.2011, Zl. ***/***/*** dahingehend abzuändern, dass der Berufung der Bf. vom 1.4.2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Zl. ***/***/*** vollumfänglich stattgegeben wird und dieser Bescheid (nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 221 ZK) ersatzlos aufgehoben wird, in eventu, die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben und dem Zollamt die neuerliche Entscheidung über die Berufung aufzutragen und auf jeden Fall eine mündliche Beschwerdeverhandlung anzuberaumen.“

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 17. Dezember 2012, ZRV/***, wurde die Entscheidung über die Beschwerde gem. § 85c Abs. 8 ZollR-DG in Verbindung

mit § 281 BAO Rechtslage vor Inkrafttreten des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren 2012/16/0009 und 2012/16/0010 ausgesetzt.

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2014 ersuchte das Bundesfinanzgericht in der Folge das Zollamt, vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des VwGH vom 28. März 2014, 2012/16/0009, sowie des Urteils des EuGH vom 21. Dezember 2011, Rs. C-499/10, konkret darzulegen und durch entsprechende Beweismittel zu belegen, auf Grund welcher Überlegungen es den Spediteur bei derartiger Fallkonstellation zur Haftung herangezogen hat.

Das Zollamt legte daraufhin elektronisch die Zollanmeldungen und Vordokumente vor und brachte in seiner Stellungnahme vom 14. Oktober 2014 vor:

„1. Rechtlich

1.1. Zu Rs C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij

Der VwGH hat mit Erk vom 28.03.2014, 2012/16/0009, die Anwendung der Vertrauensschutzbestimmung des Art 7 (4) UStG schon deshalb verneint, weil es bei der vorgelegenen ig. Verbringung an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte.

Das BFG schließt jedoch offenbar aus den Ausführungen des VwGH zum Urteil des EuGH, Rs. C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, dass das Heranziehen eines Spediteurs als Gesamtschuldner an diesem Urteil und somit an seiner Sorgfalt und Gutgläubigkeit zu messen sei.

Dieser Schluss ist aus zwei Gründen verfehlt.

Erstens hat der VwGH selbst ausgeführt, dass die Gutgläubigkeit nicht im Abgabenverfahren zu prüfen ist, wenn er zwei Absätze weiter unten festhält:

„Die behauptete Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der E LDA mag in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen sein, welches zum Erlöschen der Zollschild auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Februar 2011 in der Rs. C-78/10 (Marc Berel u.a.)), jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.“

Zweitens leidet der Schluss an einem wesentlichen rechtlichen Schönheitsfehler. Denn das genannte Urteil des EuGH legt Art 21 (3) der Sechsten MwSt-Richtlinie aus, alle vom Zollamt aufgegriffenen Fälle sind aber solche des Art 21 (4), wie ihn der VwGH in seinem Erk richtigerweise auch zitiert.

Art 21 der MwSt-RL in der Fassung ihres Art 28g lautet, soweit hier wesentlich:

(1) Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

...

(3) In den Fällen nach den Absätzen 1 und 2 können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

(4) Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.

Nach dem klaren Wortlaut der MwSt-RL ist Art 21 (3) auf Fälle des Abs (4) nicht anwendbar, das genannte Urteil des EuGH ist daher für vorliegende Fälle nicht maßgebend.

Zwar ist dem Zollamt keine Rechtsprechung des EuGH zu Art 21 (4) der MwSt-RL bekannt, der Gerichtshof hat jedoch bereits ausgesprochen, dass eine Einfuhr anders als der innergemeinschaftliche Handel zu beurteilen ist.

In der Rs C-409/04, Teleos, in der es um die Gutgläubigkeit des Lieferanten geht, machten Regierungen ua unter Hinweis auf das Urteil vom 14.05.1996, Faroe Seafood ua, C-153/94 und C-204/94, Rn 114, geltend, es sei auf das Ausgangsverfahren übertragbar und verstoße nicht gegen die allgemeinen Rechtsgrundsätze, deren Beachtung der Gerichtshof gewährleiste, wenn ein gutgläubig handelnder Einführer zur Zahlung der Zölle verpflichtet werde, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet würden, in Bezug auf die der Ausführer eine zollrechtliche Zuwiderhandlung begangen habe, während der Einführer an dieser Zuwiderhandlung nicht beteiligt gewesen sei (Rn 54).

Der Gerichtshof folgt dieser Argumentation nicht (Rn 55), sondern führt aus:

(Es handelt) „sich bei der Erhebung von Zöllen auf Einfuhren aus Ländern außerhalb der Europäischen Union und bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht um vergleichbare Sachverhalte (Rn 56).

Die auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbare Regelung legt die Zuständigkeitsverteilung für das Steuerwesen im Binnenmarkt fest und gestattet es der Finanzverwaltung, zur Zahlung der Mehrwertsteuer sowohl den Lieferanten als auch den Erwerber heranzuziehen, während im Rahmen der gemeinsamen Zollregelung die Zölle nur beim Einführer erhoben werden dürfen (Rn 57).

Zwar rechtfertigt das Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Lieferanten. Die Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein“ (Rn 58, Herv nicht im Original).

In der Rs Faroe Seafood, C-153/94 und C-204/94, führt der EuGH hingegen aus, es verstoße nicht

„gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn die angeforderten Abgaben nicht mehr auf den Erwerber der eingeführten Erzeugnisse abgewälzt werden können. Denn es ist Sache der Wirtschaftsteilnehmer, im Rahmen ihrer vertraglichen Beziehungen die

notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um sich gegen derartige Risiken abzusichern (Rn 114).

Es liegt außerdem im Wesen der Aufgaben eines Zollspediteurs wie Arthur Smith, daß er sowohl für die Zahlung der Eingangsabgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der von ihm bei den Zollbehörden eingereichten Unterlagen einzustehen hat. Daß in diesem Zusammenhang auch ein hoher Betrag bei ihm angefordert werden kann, gehört deshalb zu den von ihm übernommenen Risiken seiner gewerblichen Tätigkeit“ (Rn 115, Herv nicht im Original).

Nichts anderes ergibt sich aus der in den Anlassfällen bereits anzuwendenden RL 2006/112/EG:

Art 201 der RL lautet:

Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

Von Art 205 der RL, der dem Art 21 (3) der Sechsten MwSt-RL entspricht, ist Art 201 ausgenommen: „In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.“

Nach dem 43. Erwägungsgrund sollen die Mitgliedstaaten den Einfuhrsteuerschuldner nach freiem Ermessen (!) bestimmen können.

1.2. Zu Rs C-285/09, R.

Das Zollamt findet für seine Abgabenvorschreibungen eine Stütze auch im Urteil des EuGH vom 07.12.2010, Rs C-285/09, R., Rn 52.

Denn während das Ausgangsverfahren in der Rn 51 abgehandelt wird („Demzufolge kann der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens die Steuerbefreiung gestützt auf die Befugnisse versagen...“), geht Rn 52 weit über dieses hinaus, wenn der Gerichtshof schreibt (Herv nicht im Original):

„In bestimmten Fällen jedoch, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland - trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten - der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, muss der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern und ihn verpflichten, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgeht. Nach dem Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems wird diese Steuer nämlich auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Beschluss Transport Service, Randnrn. 20 und 21, Urteile Optigen u. a., Randnr. 54, sowie Collée, Randnr. 22).“

An diesen Ausführungen ist insbesondere bemerkenswert, dass der Gerichtshof durch seine Verweise offenbar bewusst seine Rechtsprechung weiterentwickelt, denn nach dem

Urteil Optigen, Rn 54, war es für das Recht auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen oder nachfolgenden Verkäufe der betreffenden Gegenstände geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, und im Urteil Collée, Rn 22, wurde noch der Grundsatz betont, dass die Steuereinnahmen dem Mitgliedstaat zustehen, in dem der Endverbrauch erfolgt.

Wenn der EuGH solche Worte für ig Lieferungen findet (auch wenn sie in diesem Zsh aufgrund anderer Urteile unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit wohl zu relativieren sein dürften), um wieviel mehr muss dies für Einfuhren mit anschließender ig Verbringung bei erwiesener Unredlichkeit des ig Verbringers gelten.

Und in der Rs C-439/04 und C-440/04, Kittel, Recolta ua, führt der EuGH ua Folgendes aus:

Dagegen sind die objektiven Kriterien, auf denen der Begriff der Lieferung von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, und der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit beruhen, nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht. (Rn 53 mwN, Herv nicht im Orig)

Denn die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist, worauf der Gerichtshof bereits hingewiesen hat, ein Ziel, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird ... Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht ist nicht erlaubt. (Rn 54 mwN)

Steuerhinterzieher gelten demnach objektiv nicht als Unternehmer iSd Art 7 (1) Z2 a) UStG iVm Art 4 (1) der Sechsten MwSt-RL bzw. Art 9 (1) der RL 2006/112/EG, führen keine - auch keine ig - Lieferungen und folglich auch keine ig Verbringungen durch. Die Voraussetzung des Art 6 (3) zweiter Satz UStG ist somit nicht erfüllt.

1.3. Zusammenfassung

Entgegen der Ansicht des BFG unterliegt nach Gemeinschaftsrecht die Bestimmung des Einfuhrsteuerschuldners dem freien Ermessen der Mitgliedstaaten.

Durch die Steuerhinterziehung des Empfängers liegen die Voraussetzungen für ein ig Verbringen auch in jenen Fällen nicht vor, in denen die UID noch gültig war.

Der vom BFG dem Zollamt erteilte Auftrag zur Stellungnahme entbehrt daher der Grundlage, dennoch wird nachfolgend in dem vom BFG gewünschten Sinn einiges ausgeführt.

2. Zum Sachverhalt

...

2.4. Zum Sachverhalt im Besonderen

Soweit es sich um Parfumeriewaren handelt, ergab eine stichprobenweise Überprüfung der Vorpapiere, dass die Waren von der X-AG aus versandt (siehe die beiliegenden Ausdrücke der als Vorpapier gekennzeichneten Dokumente), wobei in den meisten Fällen die Y. SA als Versenderin (und somit Rechnungslegerin) in der Anmeldung eingetragen ist.

*In fünf Fällen (CRN ***1 , ***2 , ***3 , ***4 , ***5) ist die X-AG als Versenderin eingetragen. Ob sie die Ware auch direkt an die Empfängerin fakturiert hat, ist nicht bekannt.*

*In der Anmeldung CRN ***6 ist als Bestimmungsland Italien eingetragen.*

*In vier Fällen (CRN ***7 , ***8 , ***9 , ***10) handelt es sich um Waren der Positionen 8212 (Rasierklingen), die nicht von der X. stammen und im ersten Fall bis nach Italien zurückverfolgt werden konnten, womit ein typisches Betrugsstrickmuster vorliegt.*

Da bemerkt wurde, dass die Bf. bislang noch nicht einmal Nachweise gem. Art 6 (3) iVm mit Art 7 für jenen Zeitraum vorgelegt hatte, in dem die Empfänger-UID noch gültig war, wurde sie mit Schreiben vom 11.08.2014 aufgefordert, diese beizubringen und weitere Auskünfte zu geben.

Der Vertreter der Bf. ersuchte fernmündlich um Erstreckung der Frist, nahm am 26.09.2014 Akteneinsicht und ersuchte mit Schreiben vom 09.10.2014 um Übersendung der Aufforderung des BFG an das Zollamt, welches es mit Fax vom 13.10.2014 beantwortete.

Mangels gegenteiliger Unterlagen ist davon auszugehen, dass die Bf. neben dem Umstand, dass sie drei Jahre lang die Gültigkeit der UID nicht überprüft hat, wie in den anderen Fällen auch sonst keine Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt.“

Das Bundesfinanzgericht brachte der Bf. die Stellungnahme des Zollamtes vom 14. Oktober 2014 zu Kenntnis.

In ihrem Schriftsatz vom 24. November 2014 brachte die Bf. ergänzend vor:

„I. Zu den vom Zollamt Z. zitierten EuGH-Entscheidungen

A. Zu EuGH C-499/10

1. Mit Recht hat zunächst das BFG auf die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij) verwiesen. Hierin hat nämlich der EuGH – zum wiederholten Male - ausgesprochen, dass nationale Maßnahmen, die „de facto ein System der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung einführen, über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Ansprüche der Staatskasse zu schützen. Es ist daher als unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzusehen, die Haftung für die Mehrwertsteuer einer anderen Person als dem Steuerschuldner aufzuerlegen, [...], ohne es dieser Person zu ermöglichen, sich der Haftung zu entziehen, in dem sie den Beweis erbringt, dass sie mit den Machenschaften des Steuerschuldners nichts zu tun hat. Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, einer Person bedingungslos den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat.“

Da die Beschwerdeführerin weder Käufer noch Empfänger der Ware ist, auch nicht mit dem Transport befasst war, sie auch weder zur USt-Anmeldung im Empfängerland verpflichtet war, noch mit der USt-Anmeldung beauftragt war, hatte sie auf das Verhalten

des Empfängers keinen Einfluss, sie mit der Haftung für die USt zu belasten, ist daher unverhältnismäßig.

2. Daran ändert auch nichts die Entscheidung des VwGH 2012/16/0009:

2.1 Der VwGH hat hiebei nämlich nicht ausgesprochen, dass im Abgabungsverfahren (Beschwerdeverfahren) die Gutgläubigkeit nicht zu prüfen wäre: Er hat lediglich darauf hingewiesen, dass die Gutgläubigkeit (auch) in einem Verfahren nach Artikel 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG zu prüfen sein wird, welches „jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist“. Der vom Zollamt Z. zitierte Satz bezieht sich daher nur auf den Beschwerdegegenstand, nicht jedoch auf die Frage, ob auch im Berufungs-/Beschwerdeverfahren die Gutgläubigkeit des in Anspruch genommenen Abgabenschuldners zu prüfen ist.

2.2 Dass der VwGH auch im Berufungs-/Beschwerdeverfahren davon ausgegangen ist, dass die Frage der Gutgläubigkeit (und damit die dahinter stehende grundrechtliche Frage der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eines Abgabenschuldners, siehe oben 1.) zu prüfen ist, ergibt sich aber allein schon daraus, dass der VwGH ausdrücklich auf die Entscheidung des EuGH C-499/10 Bezug nimmt, in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Fall jedoch die Gutgläubigkeit des Spediteurs verneint, weil in jenem Fall - nach Ansicht des VwGH – „der Abgabenschuldner nicht alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt“.

Im Ergebnis kommt dann der VwGH weiters zum Ergebnis, dass in jenem Fall „die belangte Behörde beim Heranziehen der Beschwerdeführerin als Gesamtschuldnerin das Ermessen im Sinn der wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH nicht überschritten oder missbraucht hätte“: Der VwGH hat daher tatsächlich die Gutgläubigkeit geprüft, wenn auch in jenem konkreten Fall verneint.

2.3 Unstrittig ist wohl, dass die Beschwerdeführerin lediglich als „Gesamtschuldner“ vom Zollamt in Anspruch genommen wurde, primärer Abgabenschuldner ist der Empfänger der Ware. Gerade für diesen Fall hat aber der EuGH in der Rechtssache C-499/10 als Folge des ein Grundprinzip der EU-Rechtsordnung darstellenden „Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes“ klargestellt, dass eine Inanspruchnahme eines solchen Gesamtschuldners nur unter besonderen Umständen, eben bei Fehlen der Gutgläubigkeit, zulässig ist.

2.4 Dasselbe ergibt sich im Übrigen auch aus dem österreichischen Grundsatz, dass bei der Inanspruchnahme eines von mehreren Gesamtschuldnern das Ermessen pflichtgemäß auszuüben ist: Unterstellt man die Richtigkeit der vom Zollamt Z. in den Raum gestellten Unterlassung der Anmeldung der versendeten Waren am Empfangsort zur Umsatzsteuer durch den Empfänger, ist aber evident, dass nur dieser, nicht daher die Beschwerdeführerin, zur Umsatzsteueranmeldung berechtigt und verpflichtet ist und hiezu auch faktisch nur der Empfänger in der Lage ist: Daher hat die Abgabenverschreibung

an den Empfänger zu erfolgen, nicht an die Beschwerdeführerin, die sämtlichen ihr obliegenden Sorgfaltsanforderungen entsprochen hat.

3. Soweit dann das Zollamt Z. auf die Entscheidungen RS Faroe Seafood, C-153/94 und C-104/94, verweist, geht auch dieser Verweis fehl:

3.1 Denn zum einen erging diese Entscheidung bereits vor rund 20 Jahren, als in der EU noch nicht die Grundrechte-Charta gegolten hat, und zu einem Zeitpunkt, zu dem auch der EuGH das Prinzip der „Verhältnismäßigkeit“ noch nicht als leitenden Grundsatz der Unionsrechts judiziert hat. Diese alten Entscheidungen sind daher nicht mehr maßgeblich.

3.2 Im Übrigen hat das Zollamt Z. die ganz zentralen Ausführungen des EuGH in dieser Entscheidung unter Rz 101 ff unterlassen: Hier hat nämlich der EuGH ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es „Sache des nationalen Gerichtes ist zu prüfen, ob die Kriterien für die Erkennbarkeit des der zuständigen färöischen Behörde möglicherweise unterlaufene Irrtums für die Abgabenschuldner maßgeblich sind, erfüllt sind.“

In Rz 102 spricht der EuGH ausdrücklich aus, dass es „tatsächlich im vorliegenden Fall mehrere Gerichtspunkte gibt, die insgesamt dafür sprechen können, dass der etwaige Irrtum der färöischen Behörde gegebenenfalls auch für erfahrene Wirtschaftsteilnehmer wie die drei Klägerinnen nicht erkennbar war“.

Nach Erläuterung dieser drei Gründe, die für eine Gutgläubigkeit (und damit Vertrauensschutz) sprechen könnten, die einer Inanspruchnahme des Abgabenschuldners entgegensteht (Rz 102-105), weist dann der EuGH in Rz 106 ausdrücklich darauf hin, dass es „Sache des vorlegenden Gerichtes ist, auf der Grundlage der Auslegung des EuGH festzustellen, ob die Kriterien, die für die Erkennbarkeit des von der zuständigen färöischen Behörde möglicherweise begangenen Irrtums für die Abgabenschuldner maßgebend sind, nach den Umständen des Ausgangsfalles erfüllt sind“. Der EuGH hat daher gerade auch in dieser Entscheidung dem vorlegenden Gericht eine Gutgläubigkeitsprüfung bzw. Verhältnismäßigkeitsprüfung aufgetragen.

3.3 Es spricht für eine Voreingenommenheit des Zollamtes Z. , dass es diese ganz zentralen Ausführungen des EuGH zu zitieren unterlässt.

B. Zur Rechtssache C-285/09 (R.)

Dasselbe gilt im Übrigen für den Verweis des Zollamtes Z. auf die Entscheidung Rs C-285/09.

1. Hiezu ist nämlich festzuhalten, dass in dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt (vgl. Rz 22) der Abgabenschuldner und Beschwerdeführer beim EuGH wegen Steuerhinterziehung in zwei Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren verurteilt wurde: Hiebei wurde ihm u.a. auch zur Last gelegt, „die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen durch zusätzliche Maßnahmen zu verschleiern“ (Rz 20): Von einer „Gutgläubigkeit“ dieses Abgabenschuldner kann daher gerade nicht gesprochen werden.

Auf diesen Sachverhalt bezieht sich dann auch die vom Zollamt Z. zitierte Rn 55 in diesem EuGH-Erkenntnis, wonach „einem Lieferer, der bei der Lieferung die Identität des

Warenerwerbers verschleiert hat, und diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagt werden kann".

2. Im vorliegenden Fall ist nun aber die Beschwerdeführerin selbst weder Lieferant noch Beförderer, vielmehr ist die Beschwerdeführerin weder mit dem der Versendung zugrunde liegenden Kaufgeschäft (Verkäufer ist die Firma X-AG) noch mit der Güterbeförderung befasst gewesen, sondern ausschließlich mit der Zollanmeldung im Verfahren 4200 in Österreich.

Weiters geht es hier nicht um die Rückforderung eines zu Unrecht lukrierten Vorsteuerabzuges, sondern vielmehr um eine „Bestrafung“ der Beschwerdeführerin mit einer Mithaftung für angeblich vom Empfänger der Ware nicht bezahlte Umsatzsteuer, die diese - anders als der Empfänger- auch nicht als Vorsteuer abziehen kann.

Dieses Erkenntnis ist daher völlig ungeeignet, die Abgabenvorschreibung zu stützen.

3. Dasselbe gilt im Übrigen für die in dem Zusammenhang vom Zollamt Z. zitierten Entscheidungen Rs C-439/04 und C-440/04 (Kittel, Recolta): Denn auch dort ging es darum, dass der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begangen ist: Selbstverständlich sind die Abgabenbehörden berechtigt, einer „betrügerischen oder missbräuchlichen Berufung auf das Gemeinschaftsrecht“ entgegenzutreten.

Da aber die Beschwerdeführerin gerade nicht an einer (im Übrigen gar nicht nachgewiesenen) Steuerhinterziehung beteiligt ist, geht die Berufung des Zollamtes Z. auch auf dieses EuGH-Erkenntnis fehl.

II. Zu Punkt 2. - Sachverhalt

...

III. Zu den einzelnen angeführten Verzollungen

A) Verjährung

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass von der verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung vom 23.3.2011 78 Zollanmeldungen im Zeitraum zwischen 5.5.2006 bis 5.3.2010 erfasst sind: Im Hinblick auf die 3-jährige Verjährungsfrist, sind daher jedenfalls die Verzollungen, die vor dem 23.3.2008 erfolgt sind, und das ist die Mehrzahl der Verzollungen (nämlich 50), zum Zeitpunkt der Vorschreibung bereits verjährt: Die Bf geht daher davon aus, dass insoweit auch keine weiteren Unterlagen vorgelegt werden müssen. Sollte dies das Bundesfinanzgericht anders sehen, wird um entsprechende Mitteilung gebeten und werden dann gerne entsprechende Unterlagen vorgelegt.

B) Urkundenvorlage

1. Beispielhaft werden für die Abwicklung der Verzollungen im unverjährten Zeitraum zu folgenden Verzollungen die maßgeblichen Urkunden vorgelegt, aus denen sich die - routinemäßige und ordnungsgemäße - Abwicklung nachvollziehen lässt:

***11 vom 2.6.2008

***12 vom 10.9.2008

***13 vom 11.12.2008

***14 vom 27.1.2010

***15 vom 9.2.2010

Hiezu wird zum üblichen Ablauf solcher Sendungen wie folgt erklärend ausgeführt:

*1.1 Die Firma Bf steht seit vielen Jahren in einer laufenden, intensiven Geschäftsverbindung mit der Firma X-AG in *** .*

1.2 Die Firma Bf betreibt am Standort der Firma X-AG deren „offenes Zolllager“ („OZL“); darüber hinaus führt Bf für die Firma X-AG sämtliche Importverzollungen durch.

1.3 Verkauft X-AG Waren in das Ausland, erfolgt die Abwicklung typischerweise (so auch in den verfahrensgegenständlichen Fällen) wie folgt:

- über ein standardisiertes internes Formular („OZL-Abmeldung“) werden von X-AG der Firma Bf die jeweiligen Sendungsdaten bekanntgegeben;*
- physisch erfolgt die Auslagerung und Übergabe der Ware an den Frachtführer durch Mitarbeiter der Firma X-AG ;*
- für Waren, die für die EU bestimmt sind, stellt Bf einen Versandschein für die Beförderung bis zur EU-Außengrenze (in der Regel, die Grenze Österreich- Schweiz bei ** , wo Bf ein Zollbüro unterhält) aus;*
- die Ware wird sodann durch den Frachtführer bis zur EU-Außengrenze (Zollbüro der Firma Bf bei **) befördert;*
- über dieses Zollbüro erfolgt dann die EU-Verzollung im Verfahren 4.2xx;*
- mit X-AG ist vereinbart, dass sämtliche Kosten der Firma Bf im Zusammenhang mit dieser EU-Verzollung gleich an den Frachtführer verrechnet werden, der - gegen eine entsprechende Zahlungsbestätigung - die Kosten bar an die Firma Bf bezahlt.*

1.4 Hinzuweisen ist daher darauf, dass:

- Die Empfänger werden der Bf jeweils von X-AG vorgegeben: die Firma X-AG ist ja der Verkäufer der an die jeweiligen Empfänger gelieferten Waren;*
- die Firma Bf ist nicht mit der Durchführung der Transporte beauftragt; die Bf steht daher mit den jeweiligen Transporteuren in keiner Vertragsbeziehung;*
- mit X-AG ist vereinbart, dass diese der Bf Kopien der vom Empfänger empfangsbestätigten CMR-Frachtbriefe zur Verfügung stellt, die dieser der X-AG zum Nachweis der ordnungsgemäßen Durchführung des Transportes zur Verfügung zu stellen hat.*

1.5 Aufgrund der Vielzahl der verfahrensgegenständlichen Sendungen würde eine Vorlage aller Akte sehr umfangreich sein; die Bf geht davon aus, dass mit vorstehenden Erläuterungen und den beispielhaft vorgelegten Unterlagen ausreichend Informationen vorgelegt wurden; sollte der BFG dies anders sehen, wird um einen entsprechenden Hinweis gebeten.

1.6 Ergänzend wird auch noch darauf hingewiesen, dass zu Beginn der Versendungen die Bf, im April/Mai 2006 eine Abfrage der UID-Nummer, Stufe 2 (wie damals üblich noch telefonisch) durchgeführt hat und wurde dabei die aufrechte und gültige UID-Nummer der E. bestätigt; später wurde- soweit der Bf bekannt ist - keine weitere Überprüfung des weiterhin aufrechten Bestandes der UID-Nummer der E. durchgeführt.

Dass die E. jedenfalls bis 6.4.2007 eine aufrechte UID-Nummer hatte, ist aber unstrittig.

Aus den Nachforschungen des Zollamtes Z. bei den slowenischen Behörden ergibt sich weiters, dass bei der Fa. E. für die Jahre 2005/2006 eine Betriebsprüfung betreffend USt („VAT Tax audit“) durchgeführt wurde und E. jedenfalls noch 2006 eine USt-Anmeldung bei den slowenischen Behörden abgegeben hat: auch dies zeigt, dass die Fa. E. tatsächlich existiert hat, tatsächlich bei den slowenischen Abgabenbehörden registriert, von diesen auch geprüft wurde, dabei sich ganz offenkundig keine Beanstandungen ergaben; selbst wenn dann die Fa. E. keine oder unrichtige USt-Voranmeldungen abgegeben haben sollte, so trägt dafür jedenfalls die Bf keine Verantwortung. Ebenso konnten - angesichts der Bestätigung der aufrechten UID-Nummer - die mit den Zollanmeldungen befassten Mitarbeiter der Bf von der Zulässigkeit der Anmeldungen im Verfahren 42xx ausgehen.

2. Zu den vier „Rasiermesser“-Versendungen

In den vier, unter Punkt 2.4 vom Zollamt Z. in seiner Stellungnahme vom 24.10.2014 angeführten Fällen wurden tatsächlich nicht Parfum-Waren, die von der Firma X-AG an die Firma Y. und von dieser an die E., ****, verkauft wurden, angemeldet, sondern jeweils Rasiermesser (etc.): Diese Waren wurden auch von der Y. nicht bei der Firma X-AG bezogen, sondern von einem italienischen Unternehmen, Firma xxx, die ihrerseits die Ware offenkundig, soweit der Bf bekannt ist, aus Polen bezogen hat. In diesen 4 Fällen wurde die Fiskalvollmacht direkt von Y. an die Bf übergeben.

3. Die Angabe in der Zollanmeldung ***16 ist ganz offenkundig ein Deklarantenfehler (Eingabefehler).

4. Zu den fünf Fällen, bei denen die X-AG als Versenderin eingetragen ist, ist auch dieser offenkundig ein Eingabefehler: Diesbezüglich wird beispielhaft auf die schon unter 1. vorgelegten Unterlagen zu ***13 verwiesen, aus denen sich ergibt, dass auch in diesem Fall die Waren von der Firma X-AG an die Y. und von dieser an die E. verkauft wurde; die Bezug habenden Unterlagen wurden unter 1.) vorgelegt.“

Das Bundesfinanzgericht brachte in der Folge der Bf. die Sachverhaltsannahmen sowie die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis und gab ihr Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen.

Die Bf. äußerte sich dazu in ihrer Stellungnahme vom 21. Mai 2015 wie folgt:

„1. Zunächst bestätigen die beigelegten „ausgetauschten Informationen im Zusammenhang mit „Missing Trader“-Betrug das Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 24.11.2014, nämlich

- dass die Firma E. 2012 ordnungsgemäß registriert war und existiert hat, und
- für diese auch bis jedenfalls 6.4.2007 eine aufrechte UID-Nummer bestand.

Ebenso ergibt sich aus den Feststellungen, dass die Firma E. tatsächlich Steueranmeldungen, wenn auch möglicherweise unrichtigerweise eine Null-Meldung, abgegeben hat (vgl. die Ausführungen auf der Seite 4 dieser ausgetauschten Informationen, dass „ E. submitted in 2006 VAT-returns“).

Ebenso ergibt sich aus den Auskünften, dass E. auch - jedenfalls bis März 2008 - ein Bankkonto bei einer slowenischen Geschäftsbank hatte (vgl. Seite 3 dieser ausgetauschten Informationen).

Es wird daher auf die Stellungnahme vom 24.11.2014 und der dabei übermittelten Unterlagen verwiesen und die Stellungnahme vollinhaltlich aufrecht erhalten.

2. Hinsichtlich Ihrer ergänzenden Fragen wird wie folgt Stellung genommen:

2.1 Die Verzollungsaufträge erfolgten jeweils durch die E., mündlich (telefonisch).

2.2 Wie ausgeführt, ist die Abfrage der UID-Nummer Stufe 2, wie es im Jahr 2006 üblich war, mündlich erfolgt: Damals war, nach Auskunft der Mitarbeiter der Bf-GmbH, eine Abfrage stets nur telefonisch möglich: Im Hinblick darauf, dass die damals mit der Abwicklung der Verzollungen befassten Mitarbeiter nicht mehr bei der Bf-GmbH beschäftigt sind und wegen der lange zurückliegenden Zeit, ist es der Bf-GmbH auch nicht mehr möglich, allenfalls von den früheren Mitarbeitern verfasste Aktenvermerke oder sonstige handschriftliche Vermerke ausfindig zu machen und vorzulegen.

2.3 Die damalige Praxis lief aber jeweils so ab, dass der Deklarant/Sachbearbeiter von Bf-GmbH bei der Zollstelle in AT-Wien anrief; danach musste der Deklarant/Sachbearbeiter sagen, ob er eine einstufige oder zweistufige Abfrage machen wollte: Schon 2006 bestand bei der Bf-GmbH ausschließlich die Praxis, eine zweistufige Abfrage zu beantragen.

In weiterer Folge wurde dann der Deklarant/Sachbearbeiter aufgefordert, die eigene UID-Nummer anzugeben (nämlich die von der Bf-GmbH); danach musste das abzufragende Land mit der entsprechenden UID-Nummer des abgefragten Unternehmens bekannt gegeben werden.

Nachdem die Prüfer bei AT-Wien die Adresse auf dem Schirm hatten, musste der Deklarant/Sachbearbeiter von Bf-GmbH weiters die genaue Adresse des abgefragten Unternehmens (und zwar auf Punkt und Beistrich genau) vorlesen und wurde dann in weiterer Folge telefonisch entweder die Mitteilung gegeben, dass die UID-Nummer gültig ist oder die Information, dass die Nummer ungültig ist oder die Adresse nicht stimmt.

2.4 Im Übrigen wird auch darauf hingewiesen, dass auch nach der Auskunft der slowenischen Behörden unstrittig ist, dass die UID-Nummer jedenfalls bis April 2007 bestand: Daraus ergibt sich auch, dass die Voraussetzung einer Unternehmereigenschaft der Firma E. nachgewiesen ist; im Hinblick darauf ist es auch plausibel, dass eine entsprechende Bestätigung der UID-Nummer über die erwähnte telefonische Auskunft den Mitarbeitern der Bf-GmbH erteilt worden ist.“

In der am 7. Juli 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwiesen die Verfahrensparteien im Wesentlichen auf ihre bisherigen Vorbringen.

B) Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die beschwerdeführende Bf-GmbH, ein in ***** , ansässiges Speditionsunternehmen (nachfolgend: Beschwerdeführerin bzw. Bf.), beantragte mit den hier gegenständlichen 78 Anmeldungen im Zeitraum vom 5. Mai 2006 bis 5. März 2010 beim Zollamt Z. , die Überführung verschiedener Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Binnenmarktregelung-BMR), indem sie im Feld 37 der Anmeldungen den Verfahrenscode „4200“ eintrug.

In fünf Anmeldungen war als „Versender/Ausführer“ „X-AG, *****“, in den übrigen 73 Anmeldungen „Y., *****“ erklärt. Als Empfänger wurde „E., *****“ mit der UID-Nr. 0000000, als Versendungsland-/Ausfuhrland-Code in Feld 15 „CH“ und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „SI“ angegeben.

Die Bf. beantragte die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung als indirekte Vertreterin des in den Zollanmeldungen angeführten Empfängers „E., *****“, unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID.

Die UID-Nr. 0000000 war von 18. Februar 2004 bis 6. April 2007 gültig. Eine im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht am 27. März 2015 durchgeführte Abfrage in MIAS über durchgeführte Bestätigungsverfahren ergab, dass keine die UID-Nr. 0000000 betreffenden Bestätigungsverfahren durch die Bf. durchgeführt worden sind.

Unter Bezugnahme auf den in der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vorgesehenen Informationsaustausch teilte die zuständige slowenische Behörde in einem Vordruck mit der Bezeichnung xxxxx [Vordruck zum Austausch von Informationen in Zusammenhang mit „MISSING TRADER“ Betrug (SCAC 383 Anhang 1 Rev. 2)] vom 21. März 2011 Nachstehendes mit:

„Firmengründer: XY LLC, Adr. , USA

Die slowenischen Steuerbehörden verfügen über keine Daten über den Gründer des Unternehmens E.

Die UID-Nummer der slowenischen Firma E. wurde am 6. April 2007 gelöscht.

Es gibt keine Nachweise, dass die in den Zollanmeldungen angeführten Waren nach Slowenien gelangt sind.

Das slowenische Unternehmen E. wurde am 10. Jänner 2011 im Firmenbuch gelöscht, da es keine Steuererklärungen abgab. Geschäftsführer und Prokurist sind nicht erreichbar. Beide sind Ausländer. Es existieren keine Daten über den amerikanischen Firmengründer.

Seit 26. März 2008 verfügte E. über keine Bankverbindung mehr. Nach unserer Ansicht erfolgte ein Missbrauch der UID-Nummer.

Der steuerliche Vertreter in Österreich ist verantwortlich für die Richtigkeit der Angaben in den Unterlagen. E. verfügte über keine gültige UID-Nummer und daher konnte der steuerliche Vertreter das Verfahren 4200 mit mehrwertsteuerbefreiter Lieferung nicht in Anspruch nehmen.“

In einem weiteren Vordruck zum Austausch von Informationen in Zusammenhang mit „MISSING TRADER“ Betrug vom 6. April 2011 mit der Bezeichnung xxxxxx teilte die zuständige Behörde in Slowenien Folgendes mit:

„Datum der Geschäftsgründung: 12. November 2003

Datum der mwst. Erfassung: 18. Februar 2004

Datum der Abmeldung/Löschung der UID-Nummer: 6. April 2007

Begründung: In einem Steuerprüfungsverfahren für die Jahre 2005 und 2006 hat sich herausgestellt, dass E. keine Geschäftstätigkeit entfaltete.

Geschäftsführer bzw. Ansprechpartner:

N. A. , Adr1. , Ukraine

D. I. , Prokurist, Adr2. , Italien

Etwaige verbundene Unternehmen:

XY LLC, Adr. , USA

Die slowenische Steuerverwaltung verfügt über keine Daten über den Gründer des Unternehmens. Im Internet konnten ebenfalls keine Daten ermittelt werden.

D. I. , UID-Nr.: 0000

Er ist Ausländer. Die slowenische Steuerverwaltung verfügt über keine Aufenthaltsdaten.

Die Person ist vermutlich in Haft. Die Person war Firmengründer von E. bis 26. November 2004, danach das Unternehmen XY LLC

Angaben über innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Erwerbe (gemäß Aufstellung):

Wir haben keinerlei Hinweise, dass die in den Zollanmeldungen von 2006 und 2007 angeführten Waren tatsächlich nach Slowenien gelangten. Im Jahr 2007 erfolgte bei E. eine steuerliche Betriebsprüfung für das Jahr 2005. Auf Basis der Unterlagen und der Angaben der Geschäftsführerin, Frau A. , stellte sich heraus, dass E. keine Waren aus dem Ausland bestellte, keine Rechnungen aus dem Ausland erhielt und keine Dokumente unterfertigte, die eine Bestellung aus dem Ausland belegen würden. Im Jahr 2006 reichte E. aufgrund fehlender Geschäftstätigkeit eine Null-Steuererklärung ein. Am 6. April 2007 wurde die UID-Nummer gelöscht.

Die slowenische Steuerbehörde stellt fest, dass die UID-Nummer des genannten Steuerpflichtigen missbräuchlich verwendet wurde, da es keine Hinweise gibt, dass die Waren jemals nach Slowenien gelangten.“

II.) Rechtslage

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren von den Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

Die Einfuhr von Gegenständen unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) der Umsatzsteuer (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 § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

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 (zB für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie 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 im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 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.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

...

(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."

Gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 gilt als Lieferung gegen Entgelt:

Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

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:

„...

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

...

§ 7 In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG 1994) hat der Unternehmer Folgendes aufzuzeichnen:

1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,

2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,
3. den Tag des Verbringens und
4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG 1994

...“

Die Steuerfreiheit des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 beruht auf der im Beschwerdefall bis Ende 2006 noch maßgebenden Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABIEG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, in der Fassung der Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000, ABIEG Nr. L 269 vom 21. Oktober 2000, (im Folgenden: Sechste MwSt-RL), bzw. auf der im Beschwerdefall ab 1. Jänner 2007 maßgebenden 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 Z 2 der Sechsten MwSt-RL unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.

Eine Einfuhr eines Gegenstands liegt nach Art. 7 Abs. 1 Buchstabe a der Sechsten MwSt-RL vor, wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel 9 und 10 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt oder wenn ein Gegenstand im Sinne des Vertrages über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Gemeinschaft verbracht wird.

Liegt der Ort, von dem aus der Gegenstand versandt oder befördert wird, in einem Drittlandsgebiet, so gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur im Sinne des Art. 21 Abs. 4 bewirkt wird, sowie der Ort etwaiger nachfolgender Lieferungen gem. Art. 8 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Werden Gegenstände, die von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert wurden, in einen anderen Mitgliedstaat als den eingeführt, in dem die Versendung oder Beförderung endet, so befreien die Mitgliedstaaten gem. Art. 28c Teil D der Sechsten MwSt-RL diese Einfuhr, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den Importeur im Sinne des Art. 21 Abs. 4 bewirkt wird und gemäß den Bestimmungen des Art. 28c Teil A steuerbefreit ist.

Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen dieser Befreiung fest, um eine korrekte und einfache Anwendung zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbrauch zu verhüten.

Art. 28c Teil A der Sechsten MwSt-RL lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung

der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

...

d) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b), für die die vorstehende Steuerbefreiung gelten würde, wenn sie für einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt worden wären.“

Nach Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b) Satz 1 der Sechsten MwSt-RL ist die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstands seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt. Dabei gilt als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht jeder körperliche Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für andere Zwecke seines Unternehmens als für die Zwecke einer der in dieser Gesetzesstelle näher beschriebenen Umsätze versandt oder befördert wird.

Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden (Art. 21 Abs. 4 in der Fassung des Art. 28g der Sechsten MwSt-RL).

Art. 10 Abs. 3 der Sechsten MwSt-RL bestimmt:

„Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 7 Absatz 3, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen.

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen.

In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner dieser gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, wenden die Mitgliedstaaten die für Zölle geltenden Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch an.“

Die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmungen der MwStSystRL lauten:

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 in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Stammfassung:

„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;"

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

Gemäß § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994) 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.

Art. 204 Zollkodex, Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992, S. 1 (ZK) lautet:

„Abs. 1:

Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund 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.

Abs. 2:

Die Zollschuld entsteht 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 aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Abs. 3:

Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender 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 § 71a ZollR-DG schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 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 § 72a ZollR-DG hat die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 220 ZK in Verbindung mit Artikel 201 ZK, die Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer in Bescheiden gemäß § 201 BAO sowie die Abänderung der Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer im Rechtsbehelfsweg zu unterbleiben, soweit der Empfänger für diese Abgabe nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, es sei denn, dass der Steuerschuldner ausdrücklich anderes verlangt. Die Einfuhrumsatzsteuer ist aber jedenfalls zu erheben, wenn ein unrichtiger Steuersatz zur Anwendung gelangt ist oder eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist.

Der Abgabebetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann nach Art. 221 Abs. 4 ZK die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen.

Dazu ausführend bestimmt § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der seit 1. Juli 2001 (BGBl. I Nr. 61/2001) geltenden Fassung:

„Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.“

Auf Fristen, die im Zollrecht oder in Entscheidungen im Rahmen des Zollrechts festgesetzt werden, ist gem. § 2 Abs. 3 ZollR-DG die Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971, ABIEG Nr. L 124 vom 8. Juni 1971, S 1) anzuwenden.

Gemäß § 5 ZollR-DG hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

III.) Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen

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 erschienen. Die oben näher dargestellten Sachverhaltsannahmen gründen sich im Wesentlichen auf Ermittlungsergebnisse und Feststellungen der zuständigen Behörde der Republik Slowenien, deren Unrichtigkeit auch von der Bf. nicht behauptet wird.

Die Waren gelangten im Zuge von Einfuhren gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 von einem Drittlandsgebiet ins Inland. Die Bf. beantragte als Anmelderin mit den hier strittigen Zollanmeldungen jeweils die Befreiung der in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Sie gab in Feld 14 der Zollanmeldungen ihre Sonder-UID an und erklärte in Form der Angabe „E/ ID“, als indirekte Vertreterin iSd Art. 5 Abs. 2 Zollkodex, sohin im eigenen Namen, aber auf Rechnung des von ihr in Feld 8 der Anmeldungen bezeichneten Empfängers mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zu handeln.

Unbestritten ist im Beschwerdefall, dass die UID-Nummer des in den Anmeldungen bezeichneten Empfängers am 6. April 2007 gelöscht worden ist und somit die im Zeitraum vom 26. April 2007 bis 5. März 2010 angenommenen Anmeldungen unrichtige Angaben enthalten.

Aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften über die Verteilung und Verwendung der UID-Nummer ergibt sich, dass die UID-Nummer Voraussetzung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens ist (VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).

Für jene Gegenstände, die in den hier gegenständlichen Zollanmeldungen im Zeitraum vom 26. April 2007 bis 5. März 2010 erfasst sind, liegen daher bereits mangels gültiger UID-Nummer des Empfängers die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens nicht vor, sodass in diesen Fällen auch die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht zur Anwendung kommen kann.

Die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 findet bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch für den Fall Anwendung, dass die Waren im Anschluss an die

Einfuhr unmittelbar innergemeinschaftlich verbracht werden, da gem. Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 auch das einer Lieferung (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes iSd Art. 3 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 als innergemeinschaftliche Lieferung gilt.

Nach der zuletzt angeführten Bestimmung handelt es sich dabei um ein Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung übertragen bekommen hat, die Ware zur Einfuhr anmeldet und unmittelbar anschließend die Ware zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Einfuhr verbringt (Mairinger in AW-Prax 1995, 68).

Art. 28a Abs. 5 Buchstabe b der Sechsten MwSt-RL (Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL) normiert, dass ein körperlicher Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für Zwecke seines Unternehmens versandt oder befördert wird, als in einen anderen Mitgliedstaat verbracht gilt.

„Für Zwecke des Unternehmens“ bedeutet, dass der verbrachte Gegenstand vom Beginn bis zum Ende der Versendung oder Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat dem Unternehmen des Steuerpflichtigen zugeordnet sein muss (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 430).

Im vorliegenden Fall hat die zuständige Behörde der Republik Slowenien u.a. Folgendes festgestellt:

„Wir haben keinerlei Hinweise, dass die in den Zollanmeldungen von 2006 und 2007 angeführten Waren tatsächlich nach Slowenien gelangten. Im Jahr 2007 erfolgte bei E. eine steuerliche Betriebsprüfung für das Jahr 2005. Auf Basis der Unterlagen und der Angaben der Geschäftsführerin, Frau A., stellte sich heraus, dass E. keine Waren aus dem Ausland bestellte, keine Rechnungen aus dem Ausland erhielt und keine Dokumente unterfertigte, die eine Bestellung aus dem Ausland belegen würden. Im Jahr 2006 reichte E. aufgrund fehlender Geschäftstätigkeit eine Null-Steuererklärung ein. Am 6. April 2007 wurde die UID-Nummer gelöscht.

Die slowenische Steuerbehörde stellt fest, dass die UID-Nummer des genannten Steuerpflichtigen missbräuchlich verwendet wurde, da es keine Hinweise gibt, dass die Waren jemals nach Slowenien gelangten.“

Bei dieser Beweislage liegt daher im Beschwerdefall ein als innergemeinschaftliche Lieferung geltendes Verbringen der Gegenstände im Sinn des Art. 7 Abs. 2 iVm Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, sohin eine von „E.“ vorgenommene Verbringung der Gegenstände dieses Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat im Sinn des Art. 28c Teil D iVm

Art. 28a Abs. 5 der Sechsten MwSt-RL bzw. Art. 138 iVm Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL nicht vor, weil die in Rede stehenden Waren nicht zur Verfügung (Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) und nicht für Unternehmenszwecke des von der Bf. indirekt vertretenen, in Feld 8 der jeweiligen Zollanmeldungen genannten Empfängers „E.“ in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind.

Dieser Beurteilung stünde auch nicht entgegen, wenn im Einfuhrmitgliedstaat Österreich die (insbesondere in der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996) gesetzlich vorgesehenen Nachweispflichten formal erfüllt worden wären.

Die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 sind bei dieser Sach- und Beweislage nicht erfüllt.

Werden Waren für ein bestimmtes, in Feld 8 der Zollanmeldung als Empfänger bezeichnetes Unternehmen eingeführt und stellt sich heraus, dass dieser Empfänger im Anschluss an die Einfuhr ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen nicht tätigte, so ist auch die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nach dem Wortlaut des letzten Satzes dieser Bestimmung nicht anzuwenden. Die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist nämlich an das kumulative Vorliegen sämtlicher Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft. Fehlt auch nur eines der in dieser Gesetzesbestimmung angeführten Tatbestandsmerkmale, so ist die Steuerfreiheit zu versagen.

Hinzu kommt, dass aus den nachstehend angeführten Gründen das von der Sechsten MwSt-RL bzw. MwStSystRL anerkannte Missbrauchsverbot auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer der Steuerfreiheit des im Anschluss an die Einfuhr intendierten innergemeinschaftlichen Verbringens entgegensteht und dies auf die Steuerbefreiung der Einfuhr nach Art. 28c Teil D der Sechsten MwSt-RL bzw. Art. 143 Buchstabe d der MwStSystRL „durchschlägt“.

Im Urteil vom 18. Dezember 2014, Rs. C-131/13, „Schoenimport Italmoda Mariano Previti vof“, hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in den Rn. 42 und 43 zunächst darauf hingewiesen, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (vgl. u. a. Urteile Halifax u. a., C- 255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71, Kittel und Recolta Recycling, C-4 39/04 und C- 440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54, sowie Mahagében und Dávid, C-80/11 und C- 142/11, EU:C:2012:373, Rn. 41) und er hierzu wiederholt entschieden hat, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist (vgl. u. a. Urteile Kittel und Recolta Recycling, EU:C:2006:446, Rn. 54; Fini H, C- 32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32, und Maks Pen, C- 18/13, EU:C:2014:69, Rn. 26).

In Rn. 44 des angeführten Urteils vom 18. Dezember 2014 hat der Gerichtshof daraus in ständiger Rechtsprechung zum Vorsteuerabzugsrecht nach der Sechsten Richtlinie

hergeleitet, dass die nationalen Behörden und Gerichte dieses Recht zu versagen haben, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerischer Weise geltend gemacht wird (vgl. u. a. Urteile *Kittel und Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, Rn. 55, *Bonik*, C- 285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37, sowie *Maks Pen*, EU:C:2014:69, Rn. 26) und in den Rn. 45 und 46 festgestellt, dass sich zweitens aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, dass ein Missbrauch oder Betrug diese Folge grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung hat (vgl. in diesem Sinne Urteile *R.*, C- 285/09, EU:C:2010:742, Rn. 55, und *Mecsek-Gabona*, C- 273/11, EU:C:2012:547, Rn. 54) und drittens die nationalen Behörden und Gerichte, wie der Generalanwalt in den Nrn. 50 bis 52 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, sofern eine etwaige Versagung eines sich aus der Sechsten Richtlinie ergebenden Rechts den in Rn. 43 des vorliegenden Urteils genannten allgemeinen Grundsatz widerspiegelt, wonach sich niemand missbräuchlich oder betrügerisch auf die im Rechtssystem der Union vorgesehenen Rechte berufen darf, dieses Recht generell zu versagen haben, unabhängig davon, welches Recht aus dem Bereich der Mehrwertsteuer von der betrügerischen Handlung betroffen ist. Dies gilt somit auch für das Recht auf Mehrwertsteuererstattung.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgte für den Gerichtshof, dass die nationalen Behörden und Gerichte in der Sechsten Richtlinie vorgesehene Rechte, die betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht werden, unabhängig davon versagen müssen, ob es sich um Rechte auf Abzug, auf Befreiung von oder auf Erstattung der auf eine innergemeinschaftliche Lieferung entfallenden Mehrwertsteuer handelt, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen (Rn. 49) und dies nach Rn. 50 nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann gilt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile *Kittel und Recolta Recycling*, EU:C:2006:446, Rn. 45, 46, 56 und 60, sowie *Bonik*, EU:C:2012:774, Rn. 38 bis 40).

Nach alledem antwortete der Gerichtshof in Rn. 62 des Urteils vom 18. Dezember 2014 auf die erste Frage, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die nationalen Behörden und Gerichte einem Steuerpflichtigen im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung versagen müssen, auch wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass dieser Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat.

In Rn. 69 des Urteils stellte der Gerichtshof zudem fest, dass die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass einem Steuerpflichtigen, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung von Rechten auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung oder auf Mehrwertsteuererstattung beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat, diese Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen wurde, in dem diese Rechte beansprucht werden, und dass der Steuerpflichtige in letzterem Mitgliedstaat die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen formalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Rechte erfüllt hat.

Im Lichte all dieser Ausführungen des EuGH ist auch im Beschwerdefall die Steuerfreiheit der im Anschluss an die jeweiligen Einfuhren behaupteten innergemeinschaftlichen Verbringungen zu versagen, weil diese Steuerfreiheit in missbräuchlicher oder betrügerischer Weise geltend gemacht wurde. Dies ergibt sich insbesondere aus den Feststellungen der Behörden der Republik Slowenien, dass das als innergemeinschaftlicher Verbringer auftretende slowenische Unternehmen „E.“ bei den slowenischen Steuerbehörden keine Steuererklärungen betreffend den innergemeinschaftlichen Erwerb der Gegenstände abgab, dessen UID-Nummer missbräuchlich verwendet wurde und es für die slowenischen Behörden keine Hinweise gibt, dass die Waren jemals nach Slowenien gelangten.

Fehlt es aber - wie im Beschwerdefall - an einer gem. Art. 28c Teil A der Sechsten MwSt-RL bzw. Art. 138 der MwStSystRL steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung oder an einem steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Verbringen im Anschluss an die Einfuhr, so sind nach dem Wortlaut des Art. 28c Teil D der Sechsten MwSt-RL bzw. des Art. 143 Buchstabe d der MwStSystRL auch die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Einfuhr nicht erfüllt.

Der Gesetzgeber geht in solchen Fällen von einem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK aus, wie aus der Bestimmung des § 71a ZollR-DG ersichtlich ist (vgl. insbesondere die Materialien zu dieser durch die 3. ZollR-DG - Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 eingefügten Bestimmung; RV 916 BlgNR, 20. GP; VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Soweit die Bf. eine Vorsteuerabzugsberechtigung für sich als Speditionsunternehmen beansprucht, ist darauf zu verweisen, dass Gegenstand des Verfahrens nicht eine allfällige Vorsteuerabzugsberechtigung sondern die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist. Unabhängig davon ist nach § 72a ZollR-DG die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erheben, wenn eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist. Im Fall der Vorschreibung der Abgaben nach Art. 204 ZK kann von der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer nach den Bestimmungen des § 72a ZollR-DG auch dann nicht Abstand genommen werden, wenn die als Abgabenschuldnerin herangezogene Person zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre (vgl. VwGH 26.2.2004, 2002/16/0005).

Für die Vorsteuerabzugsberechtigung der Bf. ist im Übrigen entscheidend, ob die eingeführten Gegenstände in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit bestimmten Ausgangsumsätzen der Bf. oder zumindest mit der (gesamten) unternehmerischen Tätigkeit der Bf. stehen. Es genügt demnach nicht, was gegenständlich unzweifelhaft der Fall war, dass der Spediteur an der Einfuhr beteiligt ist. Die betreffenden Waren hätten vielmehr für sein Unternehmen oder für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze eingeführt werden und somit als Kostenfaktor in seine allgemeinen Aufwendungen eingehen müssen, damit er zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre (VwGH 24.3.2015, 2013/15/0238). Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor.

Die Bf. trägt vor, dass der umsatzsteuerrechtliche Einfuhrtatbestand nach § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 nicht erfüllt sei, weil eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr nur dann vorliege, wenn damit verbunden die Ware unversteuert im Inland in den Wirtschaftskreislauf gelange, was jedoch gegenständlich nicht der Fall sei.

Dem ist entgegen zu halten, dass weder aus den Bestimmungen der Sechsten MwSt-RL bzw. der MwStSystRL noch aus der Rechtsprechung des EuGH hervorgeht, dass eine Einfuhr den tatsächlichen Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf eines Mitgliedstaates voraussetzt. Durch das körperliche Verbringen eines Gegenstandes aus einem Drittstaat in den Erstmitgliedstaat sind grundsätzlich die Voraussetzungen einer Einfuhr erfüllt, lediglich Ort und Zeitpunkt der Steuerentstehung können sich aufgrund der Einhaltung zollrechtlicher Vorschriften verschieben (Bieber in Achatz/Summersberger/Tumpel [Hrsg.], Umsatzsteuer und Zoll, Seite 50).

Auch der VwGH vertritt die Auffassung, dass der Tatbestand der Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1994 bereits anlässlich des körperlichen Verbringens der Waren in das Bundesgebiet verwirklicht wird, die Entstehung der Steuerschuld aber erst durch die Erfüllung eines Zollschuldtatbestandes entsteht. Ob die Waren in der Folge in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gebracht wurden, ob also im Anschluss an die Entstehung der Steuerschuld aufgrund der zollrechtlichen Vorschriften (hier: Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr) mit diesen Waren weitere im Inland steuerbare Umsätze (Lieferungen, Eigenverbrauch) getätigt worden sind, ist für die Beurteilung des Vorliegens von Einfuhren ohne Belang (VwGH 18.9.2007, 2004/15/0256).

Dazu kommt, dass in Anbetracht der vorliegenden Auskünfte der Behörden der Republik Slowenien, wonach es keine Hinweise gibt, dass die in den Zollanmeldungen von 2006 und 2007 angeführten Waren tatsächlich nach Slowenien gelangten, den Angaben der Geschäftsführerin zufolge E. keine Waren aus dem Ausland bestellte, keine Rechnungen aus dem Ausland erhielt und keine Dokumente unterfertigte, die eine Bestellung aus dem Ausland belegen würden sowie die UID-Nummer des genannten Steuerpflichtigen missbräuchlich verwendet wurde, kann entgegen dem Vorbringen der Bf. nicht davon gesprochen werden, dass die Waren nachweislich aus Österreich wieder ausgeführt worden wären.

Die Beschwerdeführerin war im Beschwerdefall die Anmelderin der in Rede stehenden Waren und damit Gesamtschuldnerin. Dies ergibt sich aus ihren Angaben und Erklärungen in den hier gegenständlichen Zollanmeldungen.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner, zum Beispiel infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens, uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301).

Nach der sich nunmehr darstellenden Sach- und Beweislage, war daher vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung die Heranziehung der Bf. im Hinblick darauf, dass es sich bei dem in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldner „E.“ nach Auskunft der Behörden in Slowenien nicht um den tatsächlichen Warenempfänger handelte, dieses Unternehmen seit 26. März 2008 über keine Bankverbindung mehr verfügte und keine Geschäftstätigkeit entfaltete, geboten. Die ermessenskonforme Heranziehung der Bf. als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich auch aus dem Normzweck des § 71a ZollR-DG.

Selbst die Tatsache, dass ein Anmelder in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt hat, die die Erhebung von Zöllen verhinderte, die er ohne diese Unregelmäßigkeit nicht hätte entrichten müssen, ist auf seine Eigenschaft als Zollschuldner ohne Einfluss, die ausschließlich auf den Rechtswirkungen beruht, die an die Förmlichkeit der Anmeldung geknüpft sind (EuGH vom 14.11.2002, Rs. C-251/00, „Ilumitrónica“, Rn 33). Es verstößt auch nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, den Anmelder der Ware mit der Begleichung der Zollschuld zu belasten, auch wenn dieser gutgläubig gehandelt hat (EuGH vom 17.7.1997, Rs. C-97/95, „Pascoal & Filhos Ld.“, Rn 20).

Diese zum Zollrecht ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union ist aus folgenden Gründen auch auf die Einfuhrumsatzsteuer übertragbar:

Aus der Bestimmung des Art. 10 Abs. 3 der Sechsten MwSt-RL (bzw. Art. 71 der MwStSystRL) ergibt sich, dass der europäische Gesetzgeber einen im Kern übereinstimmenden Zoll- und Einfuhrumsatzsteuertatbestand bezweckt. Zudem geht aus der Rechtsprechung des EuGH zur Anwendbarkeit der Sechsten MwSt-RL auf die unerlaubte Einfuhr von Betäubungsmitteln und Falschgeld hervor, dass der Zolltatbestand und der Mehrwertsteuertatbestand sowie die Zollschuld und der Mehrwertsteueranspruch hinsichtlich solcher Fälle im Kern die gleichen sind. Beide Regelungen sind insofern hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale vergleichbar, als die Tatbestände durch die Einfuhr in die Gemeinschaft und die sich anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen (EuGH vom 29. April 2010, Rs. C-230/08, Rn 91 unter Bezugnahme auf die Urteile vom 28. Februar 1984, Einberger, 294/82, sowie vom 6. Dezember 1990, Witzemann, C- 343/89).

Die Parallelität wird dadurch bestätigt, dass nach Art. 10 Abs. 3 der Sechsten MwSt-RL (Art. 71 Abs. 2 der MwStSystRL) die zollrechtlichen Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch selbst auf solche eingeführte Gegenstände, die keinen gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, anzuwenden sind.

Vor dem Hintergrund dieser engen Verknüpfung des Einfuhrumsatzsteuerrechts mit dem Zollrecht, die durch die Sechsten MwSt-RL zwingend und ohne Ausnahme angeordnet wird, widerspräche es der Intention des europäischen Gesetzgebers sowie der Rechtsprechung des EuGH, die Entstehung und Erhebung der Zollschild und der Einfuhrumsatzsteuerschild unterschiedlich zu beurteilen.

Bei der Nacherhebung nach Art. 220 und 221 ZK ist eine Berufung auf Vertrauensschutz oder den Grundsatz von Treu und Glauben nicht möglich, da diese Fragen vom Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) abschließend geregelt werden. Ob und unter welchen Voraussetzungen die Nacherhebung von Einfuhrabgaben aus Gründen des Vertrauensschutzes ausscheidet, regelt im Zollrecht die Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 ZK abschließend (Witte, Zollkodex⁶, Vor Art. 220 Rz 31 und die dort angeführte Judikatur; VwGH 17. Mai 2001, 2000/16/0590). Vertrauensschutzgesichtspunkte können daher im Falle der Nacherhebung nur insoweit berücksichtigt werden, als die dafür im Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind, d. h. wenn der Tatbestand des Art. 220 Abs. 2 ZK erfüllt ist.

Die nachträgliche buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags hat nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK zu unterbleiben, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag auf Grund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschildner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Um von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung abzusehen, müssen die angeführten Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ vorliegen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH wird für das Vorliegen eines Irrtums im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK ein Handeln der Zollbehörden und die Ursächlichkeit dieses Handelns für ihren Irrtum verlangt (vgl. Witte, Zollkodex⁶, Art. 220 Rz 13 ff mit Hinweisen zur Rsp).

Im Beschwerdefall fehlt es bereits an einem solchen aktiven Irrtum der Zollbehörden, weil bei der vorliegenden Sachlage nicht ersichtlich ist, wodurch die Behörde selbst die Grundlage, auf der das Vertrauen des Abgabepflichtigen beruht, geschaffen haben soll. Grundsätzlich ist ein Irrtum nur dann zu berücksichtigen, wenn er von der konkret zuständigen Zollbehörde selbst begangen wurde. Das Handeln der Zollbehörde hatte in den gegenständlichen Einfuhrfällen keinen Einfluss auf das Unterbleiben der Erhebung der gesetzlich geschuldeten Einfuhrumsatzsteuerbeträge anlässlich der Annahme der jeweiligen Zollanmeldungen.

Ein Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK kommt daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Damit scheidet auch die Gewährung von Vertrauensschutz im Rahmen der Anwendung zollrechtlicher Vorschriften aus.

Vor dem Hintergrund der angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union kann sich daher die Bf. in diesem Verfahren nicht mit Erfolg darauf berufen, sie habe als Anmelderin in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt.

Das damit in Zusammenhang stehende bisherige Vorbringen der Bf. mag in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG von Relevanz sein, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann, jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist (vgl. VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009). Ein Eingehen auf das damit in Zusammenhang stehende Vorbringen der Bf. in ihren bisherigen Schriftsätzen konnte daher unterbleiben.

Auch die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 greift bei dieser Sachlage nicht, weil es im Falle einer innergemeinschaftlichen Verbringung an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Dazu kommt, dass eine im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht am 27. März 2015 durchgeführte (und der Bf. zur Kenntnis gebrachte) Abfrage in MIAS über durchgeführte Bestätigungsverfahren ergab, dass keine die UID-Nr. 00000000 betreffenden Bestätigungsverfahren durch die Bf. durchgeführt worden sind. Die Behauptung, ein Bestätigungsverfahren im Sinn des Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 telefonisch in Anspruch genommen zu haben, konnte die Bf. nicht belegen, obwohl nach Rz. 4357 der bis 2. November 2006 in Geltung gewesenen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 des Bundesministeriums für Finanzen das UID-Büro das Ergebnis einer Bestätigungsanfrage in jedem Fall schriftlich mitteilte.

Hat aber die Bf. ein solches Bestätigungsverfahren nicht in Anspruch genommen und auch nicht behauptet, dass die im Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, genannten besonderen Umstände für eine Abstandnahme vorgelegen seien, hat sie der nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 gebotenen Sorgfalt nicht Genüge getan und kann sich daher auch aus diesem Grund nicht auf diese Bestimmung berufen (z.B. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0178).

Unter Berufung auf das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2008, Rs. C-349/07, Sopropé, führte die Bf. ins Treffen, der unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte sei verletzt worden, weil die Zollbehörde ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör nicht nachgekommen sei.

Im angeführten Urteil (Rn. 36 und 37) führte der Gerichtshof aus, dass die Wahrung der Verteidigungsrechte einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstellt, der anwendbar ist, wann immer die Verwaltung beabsichtigt, gegenüber einer Person eine sie beschwerende Maßnahme zu erlassen. Nach diesem Grundsatz müssen die Adressaten von Entscheidungen, die ihre Interessen spürbar beeinträchtigen, in die Lage versetzt

werden, ihren Standpunkt zu den Elementen, auf die die Verwaltung ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigt, sachdienlich vorzutragen. Zu diesem Zweck müssen sie eine ausreichende Frist erhalten.

Aus den vorgelegten Akten ergibt sich, dass das Zollamt der Bf. vor Erlassung des angefochtenen Bescheides (Mitteilung nach Art. 221 Abs. 1 ZK) vom 23. März 2011 keine Gelegenheit gegeben hat, eine Stellungnahme zu den Gesichtspunkten abzugeben, auf die sich die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer stützt, und die Behörde daher gegen den Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte verstoßen hat.

Zu prüfen ist daher, welche Rechtsfolgen dies im Beschwerdefall nach sich zieht.

Im Urteil des EuGH vom 3. Juli 2014, verb. Rs. C-129/13 und C-130/13 (Kamino International Logistics BV, Datema Hellmann Worldwide Logistics BV) hat der Gerichtshof erkannt:

- 1. Der Einzelne kann sich auf den Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte durch die Verwaltung und den daraus für jedermann folgenden Anspruch, vor Erlass jeder Entscheidung, die seine Interessen beeinträchtigen kann, gehört zu werden, so wie diese im Rahmen der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung vorgesehen sind, vor den nationalen Gerichten unmittelbar berufen.*
- 2. Der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte und insbesondere das Recht jeder Person, vor Erlass einer nachteiligen individuellen Maßnahme angehört zu werden, sind dahin auszulegen, dass in einem Fall, in dem der Adressat einer Zahlungsaufforderung im Rahmen eines Verfahrens zur Nacherhebung von Einfuhrabgaben gemäß der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 2700/2000 geänderten Fassung vor Erlass dieser Entscheidung nicht von der Verwaltung angehört worden ist, seine Verteidigungsrechte verletzt sind, auch wenn er die Möglichkeit hat, seinen Standpunkt auf einer späteren Stufe in einem verwaltungsrechtlichen Einspruchsverfahren geltend zu machen, sofern es die nationale Regelung im Fall der fehlenden vorherigen Anhörung den Adressaten solcher Zahlungsaufforderungen nicht ermöglicht, die Aussetzung von deren Vollziehung bis zu ihrer etwaigen Abänderung zu erlangen. So verhält es sich jedenfalls, wenn das nationale Verwaltungsverfahren, das Art. 244 Abs. 2 der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung Nr. 2700/2000 geänderten Fassung durchführt, die Gewährung einer solchen Aussetzung in einem Fall einschränkt, in dem begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.*
- 3. Die Bedingungen, unter denen die Wahrung der Verteidigungsrechte sichergestellt werden muss, und die Folgen der Missachtung dieser Rechte richten sich nach nationalem Recht, sofern die in diesem Sinne getroffenen Maßnahmen denen entsprechen, die für den Einzelnen in vergleichbaren unter das nationale Recht*

fallenden Situationen gelten (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz).

Da das nationale Gericht verpflichtet ist, die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, muss es, wenn es die Folgen eines Verstoßes gegen die Verteidigungsrechte, insbesondere gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör, würdigt, berücksichtigen, dass ein solcher Verstoß nur dann zur Nichtigkeitserklärung der das Verwaltungsverfahren abschließenden Entscheidung führt, wenn ohne diese Unregelmäßigkeit dieses Verfahren zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

Das bedeutet für den Beschwerdefall, in dem die Bf. vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht von der Verwaltung angehört worden ist, dass ihre Verteidigungsrechte verletzt wären, sofern es eine nationale Regelung im Fall der fehlenden vorherigen Anhörung den Adressaten solcher Zahlungsaufforderungen nicht ermöglichen würde, die Aussetzung von deren Vollziehung bis zu ihrer etwaigen Abänderung zu erlangen, oder das nationale Verwaltungsverfahren, das Art. 244 Abs. 2 ZK durchführt, die Gewährung einer solchen Aussetzung in einem Fall einschränkt, in dem begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

In Vollziehung des Art. 244 ZK sind die nationalen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) anzuwenden, soweit der Zollkodex nicht anderes bestimmt, wie etwa hinsichtlich der Voraussetzungen für die Aussetzung.

Wurde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gestellt, so dürfen nach der geltenden nationalen Rechtslage Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6 BAO).

Zum einen schränken die Bestimmungen der BAO die Gewährung einer Aussetzung in einem Fall, in dem nach Art. 244 ZK begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung bestehen oder dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte, nicht ein und zum anderen ermöglichen sie es auch Bescheidadressaten von „belastenden“ Entscheidungen im Fall der fehlenden vorherigen Anhörung die Aussetzung der Vollziehung bis zu ihrer etwaigen Abänderung zu erlangen. Zudem dürfen nach § 230 Abs. 6 BAO ab der Stellung eines Aussetzungsantrages Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon betroffenen Abgaben bis zur Erledigung des Aussetzungsantrages weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Eine solche Hemmungswirkung kam auch im vorliegenden Fall dem gleichzeitig mit der Beschwerde eingebrachten Aussetzungsantrag der Bf. zu.

Aus den dargestellten Gründen erweist sich der Einwand der Bf., der unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte sei verletzt worden, vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH vom 3. Juli 2014, verb. Rs. C-129/13 und C-130/13, als unberechtigt.

Im Beschwerdefall ist losgelöst vom jeweiligen bzw. bisherigen Vorbringen der Parteien die Rechtsfrage zu klären, ob zum relevanten Zeitpunkt der Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der beschwerdegegenständlichen Abgabenschuld am 24. März 2011 (Datum der Zustellung des angefochtenen Bescheides vom 28. März 2011) hinsichtlich derselben bereits Verjährung eingetreten ist.

Diese Mitteilung durch das Zollamt erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld hinsichtlich jener Anmeldungen, die im Zeitraum vom 5. Mai 2006 bis 11. März 2008 angenommen worden waren, und wäre verjährt, falls im Beschwerdefall nicht die zehnjährige Verjährungsfrist gem. Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden ist.

§ 74 Abs. 2 ZollR-DG in der geltenden Fassung knüpft die zehnjährige Verjährungsfrist an das Vorliegen hinterzogener Eingangs- oder Ausgangsabgaben. "Hinterzogen" bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren Beantwortung ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren nicht erforderlich ist. „Hinterzogen“ bedeutet hier, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Die Verjährung ist eine den Abgaben und nicht eine differenziert den einzelnen beteiligten Personen anhaftende Eigenschaft (vgl. z.B. UFS 3.2.2009, ZRV/0039-Z3K/08). Es kann bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ein beteiligter Gesamtschuldner die Abgaben hinterzogen haben und der andere nicht, dennoch betrifft die durch die Hinterziehung hervorgerufene längere Verjährungsfrist beide Personen (VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146). Die Verlängerung der Verjährungsfrist wirkt auch zu Lasten des redlichen Abgabenschuldners (EuGH 16.7.2009, verb. RS C-124/08 und C-125/08).

Im verfahrensgegenständlichen Fall war für die Verjährungsfrist damit die Frage von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt.

Vom Gesetzgeber wird nicht gefordert, dass es bereits zu Verfolgungshandlungen und damit zu Anzeigen an den Spruchsenat oder an ein Gericht gekommen sein muss.

Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen oder Verbände.

Gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG macht sich der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt. Die Abgabenverkürzung ist bewirkt, wenn eine entstandene Eingangs- oder Ausgangsabgabenschuld bei ihrer Entstehung nicht oder zu niedrig festgesetzt wird und in den Fällen des § 33 Abs. 3 lit. b bis f.

Nicht nur der unmittelbare Täter begeht das Finanzvergehen, sondern gemäß § 11 FinStrG auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Nach den in den Sachverhaltsannahmen dargestellten und der Bf. zur Kenntnis gebrachten Auskünften der Behörden in Slowenien im Rahmen von Amtshilfeersuchen wurde die Steuerfreiheit für die behaupteten innergemeinschaftlichen Verbringungen in missbräuchlicher oder betrügerischer Weise geltend gemacht. Eine oder mehrere unbekannte Person oder Personen stellten der Bf. jene Angaben zur Verfügung, die dazu führten, dass die gesetzlich geschuldeten Einfuhrumsatzsteuerbeträge nicht erhoben wurden, sodass die in § 35 Abs. 2 FinStrG normierten objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Der Vorsatz, die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu vereiteln, folgt zwingend aus der Tat selbst (*dolus ex re*), mithin daraus, dass der oder die Täter der Bf. für Zwecke der Einfuhr Unterlagen zur Verfügung stellten, die auf ein in Slowenien ansässiges Unternehmen lauteten, obwohl dieses Unternehmen die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen nicht erfüllte, weil nach den Feststellungen der zuständigen Behörden dessen UID-Nummer missbräuchlich verwendet wurde, und es keine Hinweise gibt, dass die Waren jemals nach Slowenien gelangten.

Auch die in § 53 FinStrG für eine Gerichtszuständigkeit festgelegten Wertbeträge sind überschritten.

Da es sich gegenständlich somit um hinterzogene Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG handelt, ist die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden.

Im Beschwerdefall sind daher die mit der Annahme der Zollanmeldungen im Zeitraum vom 5. Mai 2006 bis 5. März 2010 entstandenen Einfuhrumsatzsteuerschulden durch die Erlassung des Nachforderungsbescheides vom 23. März 2011 (zugestellt am 24. März 2011) rechtzeitig vor Ablauf der zehnjährigen Verjährungsfrist buchmäßig erfasst und mitgeteilt worden.

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

IV.) Unzulässigkeit einer Revision

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.

Der Spruch des vorliegenden Erkenntnisses beruht im Wesentlichen auf der Beweiswürdigung, die die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen gem. Art. 3 Abs. 1 Z. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 als nicht erfüllt ansah.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Das Bundesfinanzgericht konnte sich 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 bzw. auf eine ohnehin klare Rechtslage stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfragen vor.

Linz, am 16. Juli 2015