



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die als Beschwerde gemäß § 85c Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) zu wertende Berufung der Bf., Adr, vertreten durch RA., vom 14. Mai 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 7. April 2010, Zahl xxxxxx/xxxxx, betreffend Einfuhrumsatzsteuer im Beisein der Schriftführerin H. nach der am 15. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungsvorentscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Z. vom 4. Februar 2010, Zahl xxxxxxx/xxxx, wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. Februar 2010 (zugestellt am 22. Februar 2010) teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) die buchmäßige Erfassung einer gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. a) und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandenen Einfuhrumsatzsteuerschuld in Höhe von insgesamt € 84.756,78 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in Höhe von € 463,34 fest.

In der Begründung führte das Zollamt im Wesentlichen aus, dass in den acht näher bezeichneten Abfertigungsfällen die S-Spedition als indirekte Vertreterin der Bf Textilerzeugnisse in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführen habe lassen. Aufgrund der durchgeführten Ermittlungen hätte jedoch erhoben werden können, dass

die Bf in keinem der acht Abfertigungsfälle tatsächliche Warenempfängerin gewesen sei. Die Bf habe nur ihren Namen gegen eine Provision von 3 bis 5% des Warenwertes für die Verzollungen zur Verfügung gestellt. Die vorgelegten Rechnungen würden nicht die tatsächlichen grenzüberschreitenden Kaufgeschäfte nachweisen und könnten daher nicht die Grundlage für eine innergemeinschaftliche Lieferung bilden. Daraus ergebe sich, dass die in den Anmeldungen erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht ausgeführt worden seien und deshalb die Steuerbefreiung zu versagen sei.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 22. März 2010 Berufung erhoben und begründend ausgeführt, dass die in Rede stehenden Waren von der Bf aus der Türkei importiert, in Österreich verzollt, in die Slowakei geliefert und dann weiter verkauft worden seien. Die Umsatzsteuer sei mit der Umsatzsteuererklärung dem zuständigen Finanzamt in der Slowakei mitgeteilt worden.

Die österreichischen Behörden sollten sich bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer an die zuständigen slowakischen Finanzbehörden wenden. Außerdem seien die Importe im Rahmen des Verfahrens 4200 von der Einfuhrumsatzsteuer befreit.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 7. April 2010, Zahl 230000/95032/12/2009-AFB, wurde mit Eingabe vom 14. Mai 2010 die als Beschwerde gemäß § 85c ZollR-DG zu wertende Berufung erhoben.

Begründend wurde vorgebracht, dass die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer vorliegen würden. Die Bf kaufe Waren und verkaufe diese an ein Unternehmen in Polen. Sie sei somit klassische Zwischenhändlerin. Auch der direkte Transport nach Polen ändere nichts an dieser Tatsache. Wenn die Behörde behauptete, dass es sich um keine innergemeinschaftlichen Lieferungen handeln würde, sei ihr entgegenzusetzen, dass auch Polen bei der EU sei.

Im Übrigen seien die Lieferungen bereits in Polen versteuert worden, wobei die Bf die diesbezüglichen Unterlagen zur Vorlage an die Berufungsbehörde übermitteln werde.

In der am 15. März 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die slowakischen Finanzbehörde die Bf geprüft und keine Beanstandungen ausgesprochen habe. Die Bf sei nur Zwischenhändlerin. Die polnischen Empfänger würden der Bf mittels Telefax den Auftrag erteilen, Waren in der Türkei zu kaufen. Die Waren würden in der Folge von der Bf in der Türkei ebenfalls mittels Telefax bestellt. Den durchgehenden Transport der Waren von der Türkei nach Polen organisiere der türkische Versender. Im Zeitpunkt der Abfertigung sei der jeweilige polnische Abnehmer schon festgestanden.

Hierzu wurden von der Bf Kopien von Rechnungen und Lieferscheinen vorgelegt, wobei letztere Auftragsbestätigungen darstellen sollen. Die Faxbestellungen der polnischen Abnehmer und der Bf wurden unter Hinweis darauf, dass diese nicht mehr existieren würden, nicht vorgelegt.

Der Vertreter des Zollamtes brachte zum Ausdruck, dass die Richtigkeit der vorgelegten Unterlagen bezweifelt werde und diese nicht die tatsächliche Geschäftsabwicklung darstellen würden.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Mit nachstehenden Zollanmeldungen beantragte die S-Spedition die Überführung von Textilzeugnissen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer - Verfahren 4200):

xxxxxx

In den Zollanmeldungen war als „Versender/Ausführer“ die A. und als Empfänger die Bf mit ihrer slowakischen UID angegeben. Als Bestimmungsland wurde im Feld 17 ebenfalls die Slowakei angegeben. Die Tatsache, dass die Waren für polnische Abnehmer bestimmt gewesen sind, wurde in den Anmeldungen verschwiegen.

Nach Überlassung der Waren wurden die Waren unmittelbar nach Polen transportiert. Die CMR-Frachtbriefe wurden auf einem Parkplatz in der Slowakei gegen Frachtbriefe mit Bestimmung Polen ausgetauscht.

Die Bf war nicht Warenempfängerin, sondern stellte gegen Erhalt einer Provision ihren Namen für die Zollabwicklung und den Austausch der CMR-Frachtbriefe zur Verfügung. Den Transportauftrag zur Beförderung der Waren von der Türkei nach Polen erteilte der türkischen Lieferer.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich aufgrund der vom Zollamt durchgeführten Ermittlungen zu der unter CRN nnnn vom 9. Dezember 2009 beantragten Zollabfertigung, insbesondere aus der in diesem Zusammenhang vorgenommenen Einvernahme des Geschäftsführers der Bf und der Lenker des Transportunternehmens.

Dem nunmehrigen Vorbringen, dass die Bf in den hier zu beurteilenden Einfuhrfällen Zwischenhändlerin und somit Abnehmerin und Warenempfängerin gewesen sei, die Waren also für ihr Unternehmen erworben habe, kann dem gegenüber nicht gefolgt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 167 Tz 8 mit Hinweisen zur diesbezüglichen Rechtsprechung).

In der Einvernahme am 19. Jänner 2010 gab der Geschäftsführer der Bf an, dass die türkische Lieferfirma an ihn herangetreten sei, die Abwicklung von Textilimporten zu erledigen. Der polnische Abnehmer bestelle die Waren direkt in der Türkei. Der türkische Lieferant ersuche ihn in der Folge die Zollformalitäten zu übernehmen. Dafür erhalte er zwischen 3 und 5 % vom Rechnungsbetrag als Provision. Der polnische Empfänger werde ihm auch bekannt gegeben. Seine Arbeit ende mit der Verzollung der Waren. Mit dem Weitertransport nach Polen habe er nichts mehr zu tun.

Die Zahlungsfrist betrage 90 Tage und sei daher für keine der Lieferungen noch abgelaufen. Er habe mit den Bestellungen und den Preisverhandlungen absolut nichts zu tun. Er könne auch die genauen Warenempfänger, die jedoch aus einer Buchstabenkombination auf den Packstücken ersichtlich seien, nicht nennen. Wohin die Waren am Ende geliefert würden, gehe ihn nichts an. Er habe nur noch die CMR-Frachtbriefe auf den ihm bekannt gegebenen polnischen Abnehmer, die I., ausgestellt.

Diesen Angaben erscheinen insofern glaubhafter, als sie einerseits in Bezug auf die Transportabwicklung und mit den Angaben der ebenfalls einvernommenen Lenker übereinstimmen und andererseits die Erstaussage nach der Lebenserfahrung in aller Regel der Wahrheit am Nächsten kommt.

Dem gegenüber erscheint die nunmehrige Verantwortung auch deshalb wenig glaubhaft, weil die als Auftragsbestätigung bezeichneten Lieferscheine („dodaci list“) ein Ausstellungsdatum tragen, welches nach dem Tag des durchgeföhrten Transport liegt. So scheint auf der Auftragsbestätigung, welche sich auf die Abfertigung vom 14. November 2009 bezieht, das Ausstellungsdatum 18. November 2009 auf. Auf der bezughabenden Rechnung wird als Lieferdatum und Erstelldatum der 1. Dezember 2009 angegeben. Im Dokument vom 18. November 2009 ist aber bereits die diesbezügliche Rechnungsnummer angeführt. Ähnlich verhält es sich auch bei den übrigen Lieferungen.

Nicht nachvollziehbar erscheint auch die Vernichtung der angeblichen Fax-Bestellungen mit der Begründung, dass es nach der Bezahlung keinen Grund für deren Aufbewahrung gegeben habe. Dies deshalb, weil im Zeitpunkt des Beginns der Ermittlungen die Rechnungen angeblich (Zahlungsziel von 90 Tagen) noch nicht bezahlt waren und dem Geschäftsführer bekannt sein musste, dass in Bezug auf die Zollabfertigungen Ermittlungen laufen und diese Unterlagen vorzulegen sein werden. Mit der Papiermenge für acht Abfertigungen lässt sich die Vernichtung der Unterlagen nicht glaubhaft machen.

Hinzu kommt, dass im Verfahren kein plausibler Grund vorgebracht wurde, warum die CMR-Frachtbriefe unterwegs auf einem den Lenkern später bekannt gegebenen Parkplatz ausgetauscht werden mussten, obwohl man angeblich bereits mit Beginn des Transportes wusste, dass die Waren für Polen bestimmt gewesen sind und auch ohne Umladung in der Slowakei dorthin transportiert werden sollten.

Die in der mündlichen Verhandlung gemachten Aussagen bezüglich der Geschäftsabwicklung müssen daher als Schutzbehauptung gewertet werden.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen 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 § 3 Abs. 8 UStG 1994 gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet wird. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Gemäß § 3 Abs. 9 leg cit ist in den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates gelangt, diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

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

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

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR), idF des BGBl. I Nr. 71/2003, 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 lautet auszugsweise:

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

- 1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;*
  - 2. der Abnehmer ist*
    - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*
    - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder*
    - c) ...*
  - 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.*

...

Der Befreiungstatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt daher voraus, dass der Anmelder die Gegenstände nach der Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet und dies buchmäßig nachweist.

Der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung muss im Zeitpunkt der Einfuhr bereits feststehen.

Nach dem Vorbringen der Bf hat den Transportauftrag zur Versendung der Waren von der Türkei nach Polen der türkische Lieferer erteilt. In den gegenständlichen acht Einfuhrfällen befindet sich der Ort der Lieferung deshalb am Beginn des Transportes (§ 3 Abs. 8 UStG 1994). Die Waren wurden somit bereits in der Türkei an den/die polnischen Käufer geliefert.

Eine Verlagerung des Lieferortes gemäß § 3 Abs. 9 UStG 1994 vom Drittlandsgebiet nach Österreich hat nicht stattgefunden, da aufgrund der in den Zollanmeldungen abgegebenen Erklärungen der Lieferer nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer geworden ist. Die Weiterbeförderung der Waren nach der Überführung in den freien Verkehr in Österreich stellt keine (anschließende) innergemeinschaftliche Lieferung dar.

Es liegt auch kein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes Verbringen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 vor, da die eingeführten Waren nicht von den tatsächlichen Empfängern zu ihrer eigenen Verfügung von Österreich nach Polen verbracht worden sind.

Außerdem mangelt es aufgrund der fehlenden Angaben betreffend die polnischen Empfänger und deren UID am erforderlichen und nach § 18 Abs. 8 UStG 1994 im Inland zu führenden Buchnachweis, der ebenfalls eine Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung darstellt.

Selbst wenn man die Bf als Zwischenhändlerin ansehen würde, käme man zu keinem anderen Ergebnis. Zur Anwendung des Verfahrens „4200“ hätte nach den Vorgaben der Vereinfachungsregelung mit Sonder-UID des Spediteurs zur Erlangung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung im Feld 44 der Zollanmeldung der jeweilige Warenempfänger in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, sowie die von diesem Mitgliedstaat ausgestellte UID dieses Warenempfängers angeführt werden müssen (vgl. *Gepperth* in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg), UStG-ON 2.00 Art. 6 Rz 42 ([www.rdb.at](http://www.rdb.at))). Diese Erklärungen wurden unbestritten nicht gemacht.

Die Voraussetzungen für das Verfahren der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 4200) lagen daher von Anfang an nicht vor.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

- a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt wurden 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.*

Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist deshalb nach Art. 204 Abs.1 Buchstabe b) ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG wegen der fehlenden Voraussetzungen für das Verfahren „4200“ und nicht wegen Pflichtverletzung nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK, unter welchem das Zollamt den Sachverhalt subsumiert hat, entstanden.

Im Übrigen ist es in den hier zu beurteilenden Einfuhrfällen letztlich unerheblich, ob eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes vorgelegen hat oder nicht. Der bekämpfte Bescheid erweist sich nämlich bereits aus einem anderen Grund als rechtswidrig.

Gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK ist im Falle des Abs. 1 Buchstabe b) Zollschuldner, die Person, welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in das betreffende Zollverfahren zu erfüllen gehabt hat.

In sinngemäßer Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 wird diese Person auch Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer.

Nach dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist die Steuerfreiheit daran geknüpft, dass der Anmelder die Gegenstände der Einfuhr zur unmittelbaren Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet und dies buchmäßig nachweist. Demnach hat der Anmelder im Falle der Anmeldung zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung die Voraussetzungen zu erfüllen. Kann ein Anmelder die Waren aufgrund der gegebenen Sachlage wegen der fehlenden Voraussetzungen nicht zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung verwenden, wird dieser zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Wenn man davon ausgeht, dass die Bf in den Einfuhrfällen nicht Abnehmerin gewesen sei, kommt sie konsequenterweise auch nicht als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer in Betracht.

Ihr kann nicht vorgeworfen werden, dass sie irgendwelche Verpflichtungen oder Voraussetzungen, die sich aus der Inanspruchnahme des betreffenden Verfahrens ergeben, zu erfüllen gehabt hätte.

Die Bestimmung, wonach eine Zollschuld auch für denjenigen entsteht, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden, kommt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nur bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 201 ZK zur Anwendung

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. August 2011