

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 11. 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 13 Anmeldungen im Zeitraum vom 4. November 2009 bis 24. Februar 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 198.758,76 Euro) mit, da in diesen Fällen jeweils die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Sinne der Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 UStG 1994 - Anhang Binnenmarktregelung nicht vorgelegen seien.

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 11. April 2011.

Die Bf. brachte darin u.a. vor:

I. Verletzung des rechtlichen Gehörs

1. 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]).

2. In der Erlassung des Bescheides ohne der Berufungswerberin vorab Gelegenheit zur inhaltlichen Stellungnahme zu geben, liege daher ein wesentlicher Verfahrensfehler,

der allein schon - im Sinne des EuGH-Urteils Sopropé - die nachträgliche buchmäßige Erfassung rechtswidrig mache, sodass der Bescheid aufzuheben sei.

II.

*Das Zollamt bestreite nicht, dass die Firma E. im Firmenbuch registriert sei und die UID-Nummer ***** aufrecht gewesen sei und nach wie vor sei; das Zollamt bezweifle auch gar nicht, dass etwa die Lieferungen an die Firma E. tatsächlich durchgeführt worden seien.*

Selbst wenn - was bestritten werde - die Eintragung des Geschäftsführers mit Namen X.Y. unter Verwendung eines gefälschten Ausweises erfolgt sein solle, möge dies eine Gesetzesverletzung nach slowakischem Recht sein; dies stelle jedoch keine Verletzung von „EU-Recht“ dar und ändere nichts daran, dass im vorliegenden Fall sämtliche Voraussetzungen für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (Verfahren 4200) vorgelegen seien:

- a) Die Ware sei nachweislich in das übrige Gemeinschaftsgebiet (hier Slowakei) befördert oder versendet worden (siehe CMR-Frachtbrief; Ablieferbestätigung).*
- b) Der Abnehmer (E.) sei ein Unternehmer, der den Gegenstand des liefernden Unternehmens erworben habe (vgl. die überprüfte UID-Nummer).*
- c) Der Erwerb der gegenständlichen Waren beim Abnehmer sei in *** (Slowakei) steuerbar.*
- d) Weitere Überprüfungspflichten würden die Bf. nicht treffen; sie sei daher jedenfalls kein Adressat für allfällige Steuernachforderungen.*

In dem Zusammenhang sei auch auf die Regelung des Artikel 7 Abs. 4 UStG (Binnenmarktregelung) zu verweisen, wonach eine Lieferung selbst dann als steuerfrei anzusehen sei, wenn die Voraussetzungen nach Artikel 7 Abs. 1 UStG nicht vorliegen würden, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht habe erkennen können.

Selbst wenn bei Gründung der E. ein gefälschter Ausweis verwendet worden sein sollte, wäre dies für die Bf. auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennbar gewesen: Wie habe die Bf. dies erkennen sollen, wenn es sogar den slowakischen Behörden bei der Registrierung nicht aufgefallen sei?

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht der Bf. den österreichischen Abgabenbehörden eine Kompetenz zur Vorschreibung allfälliger Umsatzsteuer fehle: Da der Abnehmer ein Unternehmer in der Slowakei sei (UID-Bestätigung!) und die Ware in die Slowakei befördert worden sei (CMR-Frachtbrief; Ablieferbestätigung), könne eine Nachforderung allenfalls in der Slowakei durchgeführt werden.

*Da somit die Abgabenvorschreibung zu Unrecht erfolgt sei, werde beantragt, den angefochtenen Bescheid (Mitteilung gemäß Artikel 221 Abs. 1 ZK) des Zollamtes vom 23.3.2011, Zahl: ***/***/**** , ersatzlos aufzuheben oder dahingehend abzuändern, dass die Abgaben mit 0,00 festgesetzt werden.*

Das Zollamt als Berufungsbehörde erster Stufe wies in der Folge die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2011 (nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des FinVwGG 2012 am 1. Jänner 2014) als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 3. Juni 2011 brachte die Bf. dagegen fristgerecht eine (Administrativ-)Beschwerde ein, in welcher sie zusammengefasst Folgendes vorgebracht (auszugsweise):

I. Fehlende Rechtsgrundlage für die Vorschreibung der EUST

Das Zollamt habe die Vorschreibung der EUST auf Art. 204 Abs. 1 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG gestützt. Diese Bestimmungen seien keine geeigneten Rechtsgrundlagen für die verfahrensgegenständliche Vorschreibung.

Es lägen keine von Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK erfassten Pflichtverletzungen vor; keine solcher Pflichtverletzungen werde einer an den verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen beteiligten Personen, insbesondere auch nicht der Bf. vorgeworfen.

Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK sei ebenfalls nicht anwendbar, weil sich Art. 204 ZK nur auf Zollverfahren beziehe (nämlich auf eines der in Art. 4 Nr. 16 ZK vorgesehenen Zollverfahren): Das Nichtvorliegen einer Voraussetzung der in Art. 4 Nr. 16 ZK aufgezählten Zollverfahren werde aber gar nicht vorgeworfen oder behauptet.

Behauptet werde lediglich die Verletzung des Art. 6 Abs. 3 UStG iVm Art. 7 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG. Hierbei handle es sich aber um keine zollrechtliche Bestimmung und auch nicht um ein Zollverfahren, sodass Art. 204 ZK nicht als Begründung für die Entstehung der Eingangsabgaben herangezogen werden könne.

Daran ändere auch § 2 Abs. 1 ZollR-DG nichts, weil diese Bestimmung nicht so verstanden werden könne, dass Art. 204 ZK zur Begründung einer Einfuhrumsatzsteuerschuld bei einer bloßen Verletzung rein umsatzsteuerlicher Vorschriften ohne gleichzeitigen Verstoßes gegen zollrechtliche Vorschriften herangezogen werden könne.

Schließlich sei Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK nur anwendbar, wenn eine Voraussetzung „aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken“ nicht erfüllt sei. Im vorliegenden Fall gebe es aber keine „Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken“ (wie etwa Veredelung).

Wie aus der angefochtenen Berufungsvorentscheidung hervorgehe, erfolge die Behauptung eines Verstoßes gegen Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK offenkundig nur vor dem Hintergrund der Regelung des Art. 71a ZollR-DG, weil nur bei einer Eingangsabgabentstehung nach Art. 204 Abs. 1 ZK gemäß Art. 71a ZollR-DG Umsatzsteuer nachträglich vorgeschrieben werden könne.

Darüber hinaus gehe die Vorschreibung auch deswegen fehl, weil die Bf. die Zollanmeldungen als direkte Vertreterin durchgeführt habe. Bei der direkten Vertretung wirke die Zollanmeldung unmittelbar für und gegen den Vertretenen, der Vertretene werde unmittelbar berechtigt und verpflichtet. Dies gelte auch für die Zollschuldentstehung.

II. Keine Verletzung von Vorschriften des UStG (Binnenmarktregelung)

Alle Voraussetzungen der Art. 6 Abs. 3, 7 Abs. 2 und 3 UStG (BMR) sowie der Verordnung des BMF, BGBl. Nr. 401/1996, würden im konkreten Fall vorliegen:

- Der Transport sei innergemeinschaftlich weiter in die Slowakei erfolgt.*
- Die Unternehmereigenschaft des Abnehmers sei durch die UID-Abfrage erster und zweiter Stufe (d.h. auch qualifizierte Bestätigung) bestätigt.*
- Als Versendungsbelege würden Ausfolgescheine bzw. CMR-Frachtbriefe mit Ablieferverpflichtung in der Slowakei vorliegen.*

Schließlich würden den Zollanmeldungen auch Rechnungen zugrunde liegen.

Das Zollamt bestreite auch gar nicht, dass all diese Voraussetzungen erfüllt seien. Zwischenzeitlich seien dem Zollamt auch alle Versendungsunterlagen zur Verfügung gestellt worden. Daraus folge schon, dass die Annahme, eine Voraussetzung für die Inanspruchnahme der EUSt-freien, innergemeinschaftlichen Weiterbeförderung sei nicht vorgelegen, unbegründet sei.

Die Zollbehörde missverstehe auch das Urteil des EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09 (R./Finanzamt Karlsruhe-Durlach). In der angefochtenen Berufungsvorentscheidung werde nicht näher ausgeführt, aus welchen Gründen das Zollamt überhaupt zum Schluss komme, dass tatsächlich ein vorsätzliches Zusammenwirken zwischen Versender und Empfänger vorliege, um mit bewusst falschen Empfängerangaben eine Steuerhinterziehung im Empfangsland zu ermöglichen. Allein die Behauptung, „die Eintragung des Geschäftsführers mit Namen X.Y. sei unter Verwendung eines gefälschten Ausweises erfolgt“ oder „die Firma habe keine Steuererklärungen eingereicht“ (ohne dies alles zu belegen), beweise nicht die Annahme eines bewussten Zusammenwirkens zwischen Versender und Empfänger.

Das Urteil des EuGH vom 7.12.2010, Rs. C-285/09, sei im vorliegenden Fall auch nicht anwendbar, weil Gegenstand dieses Verfahrens nicht die Haftung des Zollanmelders nach Art. 204 ZK gewesen sei, sondern die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung des Herstellers/Lieferanten.

Schließlich werde der Vorsteuerabzug nur gegenüber jenen Personen verweigert, die sich vorsätzlich an einem Umsatzsteuerbetrug beteiligen würden. Ein solches vorsätzliches Verhalten werde aber der Bf. nicht vorgeworfen. Im Umkehrschluss könne sich ein gutgläubiges Unternehmen, wie die Bf., sehr wohl auf die Vorschriften des Mehrwertsteuersystems der EU berufen und könne nicht nachträglich über Art. 204 ZK zur Bezahlung der Umsatzsteuer herangezogen werden.

Die Bf. habe auch die in der Zolldokumentation ZK-4200 festgelegten Pflichten eines Spediteurs erfüllt. Weitere Prüfpflichten oder eine Haftung des Spediteurs dann, wenn trotz qualifizierter Bestätigung der UID-Nummer der Empfänger kein Unternehmer sei, seien in der ZK-4200 nicht vorgesehen. Es werde in dem Zusammenhang auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2006, 2006/16/0070, verwiesen. Daraus folge, dass eine Vorschreibung der EUSt an den Spediteur dann nicht gerechtfertigt sei, wenn die UID-Nummer im Rahmen des Bestätigungsverfahrens (Stufe 2) bestätigt worden sei.

Genau dies habe aber die Bf. getan. Eine weitergehende Überprüfungspflicht könne einem Zollspediteur nicht obliegen.

Seien die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferungen (nur) buchmäßig nachzuweisen, dann seien sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieses Verfahrens stets dann erfüllt, wenn eben die entsprechenden buchmäßigen Nachweise (insbesondere UID-Nummer [verifiziert durch eine qualifizierte Bestätigungsabfrage], Rechnungen, Abholbestätigungen) vorliegen würden. Dies sei im vorliegenden Fall unstrittig erfüllt.

Ob sich dann nachträglich, wie hier nach mehreren Jahren, allenfalls herausstelle, dass der Empfänger tatsächlich kein Unternehmer sei und die UID-Nummer (die von den nationalen Behörden vergeben und auch überprüft werde) unberechtigt geführt worden sei, oder eine Rechnung nicht echt sei oder der Empfänger im Ausland keine USt-Anmeldung durchgeführt habe, könne an der Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme des Verfahrens nichts mehr ändern – und daher auch nicht nachträglich eine Abgabenvorschreibung nach Art. 204 ZK rechtfertigen.

III. Gutgläubensschutz (Abstandnahme von der Abgabenvorschreibung nach Art. 7 Abs. 4 UStG [BMR])

Nach den Urteilen des EuGH in den Rs. C-439/04 und C-440/04 sei eine Abgabenvorschreibung (und eine Verweigerung des Vorsteuerabzuges) dann nicht mit EU-Recht (und der Mehrwertsteuerrichtlinie) vereinbar, wenn den Abgabenschuldigen selbst keinerlei Mitwirkung an der behaupteten Abgabenhinterziehung zur Last gelegt werde.

Aus dem Urteil des EuGH in der Rs. C-409/04 folge, dass die Vorschreibung an einen Gutgläubigen nicht zulässig sei, selbst wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass die diesem vorgelegten Urkunden gefälscht seien (Randnummer 68). Vielmehr liege demnach ein Verstoß gegen die EU-Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität vor.

Nach dem angeführten Urteil des EuGH sei daher Voraussetzung für eine Abgabenvorschreibung an die Bf., dass die Abgabenbehörde nachweise, dass diese an der behaupteten Inanspruchnahme des Umsatzsteuersystems vorsätzlich beteiligt gewesen sei. Dies werde aber nicht einmal behauptet

IV.) Unrichtige Nichtanwendung des § 72a ZollR-DG

Zu Unrecht habe die Abgabenbehörde der Bf. den Abzug der EUST verwehrt bzw. nicht gemäß § 72a ZollR-DG von der Vorschreibung der EUST Abstand genommen: Bei richtiger rechtlicher Beurteilung und richtiger Anwendung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG sei vielmehr zwingend auch der Bf. Vorsteuerabzug zu gewähren und daher nach § 72a ZollR-DG bei gemeinschaftskonformer Auslegung von der Vorschreibung der EUST Abstand zu nehmen.

1) Die Entstehung der EUST gemäß § 26 Abs. 1 UStG - im vorliegenden Fall nicht erfüllt

a) Das Zollamt habe der Bf. EUST vorgeschrieben. Nach § 26 Abs. 1 UStG würden für die EUST die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten. Die sinngemäße Anwendung der Rechtsvorschriften für Zölle bedeute, dass die Zollvorschriften nur insoweit Anwendung finden könnten, als sie mit dem Steuergegenstand gemäß § 1 UStG (im konkreten Fall mit § 1 Abs. 1 Z 3 UStG [„Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer)“]) übereinstimmen würden (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).

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

cc) Eine Einfuhr liege nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG nur dann vor, wenn eine Ware aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelange. In der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 101) werde nun ausdrücklich festgehalten, dass § 1 Abs. 1 Z 3 UStG ein Ergänzungstatbestand sei, der sicherstellen solle, dass ein Verbrauch, der durch den Import abgedeckt werde, mit inländischer USt belastet werde. Die USt sei weiters von ihrer wirtschaftlichen Funktion her eine Verbrauchssteuer: Dementsprechend werde in Rz 102 der Umsatzsteuerrichtlinie 2000 geschlossen, dass die Einfuhr eine Abfertigung zum freien Verkehr voraussetze. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH sei 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 sei daher allein maßgebend der vom Gesetz vorausgesetzte inländische Verbrauch, der nur möglich sei, wenn sich die Ware dort im freien Verkehr befinde, nicht jedoch das körperliche Verbringen über die Grenze, welches allein für den zollrechtlichen Einfuhrbegriff maßgebend sei: Der Einfuhrbegriff der USt sei daher anders als der Einfuhrbegriff des Zollkodex; der Einfuhrbegriff des USt setze 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 sei nun davon auszugehen, dass nachweisbar die Ware nicht im Inland (in Österreich) in Verkehr gebracht worden sei, vielmehr (vgl. die Empfangsbestätigung auf dem Ausfolgeschein) die Ware nicht in Österreich in den freien Verkehr gebracht und dort auch nicht verzehrt worden sei, sodass schon aus diesem Grund der Tatbestand für die Verschreibung einer EUST nicht erfüllt sei.

Nur diese Auslegung stimme 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) vorliege, wenn eine Ware aus einem Drittlandsgebiet in das Inland verbracht werde und dort der Besteuerung unterliege, weil sie in den freien Verkehr trete (vgl. BFH vom 23.5.2006, VII R 49/05), folge, dass diese Voraussetzung bei der Überführung von Drittlandswaren in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 79 ff ZK erfüllt sei; dieser Tatbestand sei aber nicht erfüllt bei einer Abfertigung zu einem Nichterhebungsverfahren, auch nicht bei einer innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferung mit nachweisbarer Verbringung ins EU-Ausland (so auch UFS ZRV/0069-Z2L/07).

d) Daran ändere auch nichts der Umstand, dass teilweise die Einfuhrumsatzsteuerpflicht auch an zollrechtliche Unregelmäßigkeiten geknüpft werde (vgl. etwa § 71a ZollR-DG).

Wie vorstehend ausgeführt, sei das Verbringen von Waren aus einem Drittland zwar Grundvoraussetzung zur Verwirklichung des umsatzsteuerrechtlichen Einfahrtatbestandes, die Steuerbarkeit trete 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 unterliege. Entstehe 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) trete die Steuerbarkeit zu dem Zeitpunkt ein, in dem die aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gebrachte Ware unversteuert in den Wirtschaftskreislauf gelange (vgl. so ausdrücklich Weymüller in Dorsch, § 1 dUStG, Rz 30). Dies bedeute, dass bei zollrechtlichen Pflichtverletzungen im Sinne der Artikel 202-204 ZK (und solche seien [vgl. oben I.] überhaupt Voraussetzung für eine rechtmäßige nachträgliche Vorschreibung einer EUST nach Artikel 204 ZK), eine umsatzsteuerrechtliche Einfuhr nur dann gegeben sei, wenn damit verbunden die Ware unversteuert in den Wirtschaftskreislauf des Inlands gelange: Dies sei aber im vorliegenden Fall gerade nicht erfolgt, weil die Ware ja - nachweislich (vgl. Empfangsbestätigung des Empfängers) - nicht im Inland in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei. Auch aus diesem Grunde gehe daher die Vorschreibung der EUST fehl.

2. Wenn aber - ungeachtet der vorstehenden Erwägungen - der Bf. EUST vorgeschrieben werde, müsste ihr dann jedenfalls unter Beachtung der Grundsätze der Artikel 167 ff Mehrwertsteuersystemrichtlinie das Recht zum Vorsteuerabzug gewährt werden (und daher nach § 72a ZollR-DG von der Vorschreibung der EUST Abstand genommen werden).

a) Nach Artikel 178 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie müsse 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 ausweise und den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweise oder deren Berechnung ermögliche. Diese Voraussetzung erfülle der Spediteur, der in indirekter Stellvertretung Schuldner des Zolls und der EUST werde, und darüber einen Einfuhrabgabenbescheid

erhalte, der ihn als Importeur ausweise und der die Beträge der geschuldeten Mehrwertsteuer ausweise.

b) Dennoch werde 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 würden und es daher an dem in Artikel 168 lit. e Mehrwertsteuersystemrichtlinie angeführten Kriterium fehle, dass die Waren für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet würden.

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

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

Die gegenteilige Meinung widerspreche Grundprinzipien des Umsatzsteuerrechts, insbesondere dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, die für den Unternehmer neutral, also ein Nullsummenspiel sein solle. Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer an den Spediteur, der selbst steuerbare Umsätze erziele und dafür auch umsatzsteuerpflichtig sei, stehe mit dem Grundsatz der Neutralität in unauflöslichem Widerspruch (vgl. in diesem Sinne auch UFS ZRV/0069-Z2L/07).

In dem Zusammenhang werde 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 abzeichne. So habe 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 sei. In einem weiteren Urteil (BFH vom 13.10.2004, V B 52/04) halte der BFH diese Frage allgemein für klärungsbedürftig.

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

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

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

V. Unzulässigkeit der Vorschreibung nach Art. 220 Abs. 2 ZK

Schließlich sei die Abgabenvorschreibung auch deswegen verfehlt, weil nach Art. 220 Abs. 2 ZK die Vorschreibung wegen Irrtums der Zollbehörden, der vom Zollschuldner (hier der Bf.) vernünftigerweise nicht habe erkannt werden können und diese gutgläubig gehandelt habe, unterbleiben hätte müssen.

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 nach der 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 16. Oktober 2014 vor (auszugsweise):

„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 u.a. 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

...

2.3. Zum Sachverhalt im Besonderen

...

Im Wesentlichen sei die bereits bekannte Feststellung bestätigt worden, dass die Bf. über die Versenderin tätig geworden sei und nicht mit der Durchführung des Transports befasst gewesen sei (vgl. Mail vom 10.05.2011 im Akt). Die Kosten für die Verzollung seien beim Frachtführer in bar erhoben worden.

Die Bf. habe demnach keinen direkten Kontakt mit der Empfängerin gehabt, sondern nur indirekt über die Versenderin.

Bei den im Akt befindlichen „CMR“ handle es sich daher amtsbekannt um Pseudo-CMR, die keine Angabe, welches Unternehmen die Transporte durchgeführt habe, aber immerhin eine Empfangsbestätigung gem. § 2 Z. 3 der VO BGBl 401/1996 enthalten hätten. Es sei jedoch nicht erkennbar, wieso es der Bf. gem. § 3 (2) der VO „nicht möglich oder unzumutbar“ gewesen sein sollte, den Versendungsnachweis nach Abs. 1 zu führen, da sie ja im Rahmen der Einfuhrverzollung unmittelbaren Kontakt mit den Fahrern (oder Abholern(?), was die Bf. im Pkt. A.2 4.GS offen lasse; diesfalls hätte sie aber dessen Identität festhalten müssen) gehabt habe, die in einigen Fällen das Dokument auch unterzeichnet haben dürften.

Zwar bemerke die Bf. zutreffend, dass die slowakischen Behörden mitgeteilt hätten, dass die Empfängerin ab 2010 keine Voranmeldungen mehr eingereicht hätte, das Zollamt habe aber in seinem Ersuchen vorerst auch nur die ersten drei Einfuhrvorgänge von 2010 übermittelt und die Antwort lasse insgesamt keinen vernünftigen Zweifel daran, dass die Empfängerin insgesamt betrügerisch sei („we can suppose, that all business transactions realized by the company E. are fraud“).

Die Bf. hätte (wie das Zollamt) bemerken können, dass die Empfängerin über keinen Internetauftritt verfüge.

Mangels gegenteiliger Unterlagen sei davon auszugehen, dass die Versenderin und die Bf. keine Maßnahmen ergriffen hätten, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führe.

Die nicht an die Bf. gerichtete Auskunft des BMF vom 29.08.2002 habe zu keiner Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geführt, auf den sich die Bf. berufen könnte (vgl. VwGH 08.09.1992, 87/14/0091, VwSig 6707 F/1992), zudem wäre dies allenfalls erst im Verfahren nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollRR-DG zu würdigen.

Das Bundesfinanzgericht brachte der Bf. die Stellungnahme des Zollamtes vom 16. Oktober 2014 zu Kenntnis.

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

„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 Abgabenverfahren (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 Gesichtspunkte 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. Hierzu 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: Hierbei 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. Zum konkreten Sachverhalt

A) Stellungnahme vom 9.10.2014

Da parallel zum BFG auch das Zollamt Z. mit einer „Frageliste“ an die Beschwerdeführerin herangetreten ist, hat diese zwischenzeitlich diese Fragen direkt dem Zollamt Z. beantwortet und entsprechende Urkunden (insbesondere die Bestätigung der UID-Abfrage Stufe 2 betreffend des Empfängers E.) vorgelegt, die dem BFG schon vorliegt: Auf diese wird verwiesen.

B) Im konkreten Fall ist die Abgabenvorschreibung völlig unerfindlich:

- Es geht um insgesamt 13 Verzollungen im Zeitraum vom 11.12.2009 bis 24.2.2010, also in einem Zeitraum von rund drei Monaten.*
- Zu Beginn, Ende Oktober 2009, hat die Bf eine UID-Abfrage Stufe 2 hinsichtlich der UID-Nummer der E. durchgeführt und wurde diese als gültig bestätigt.*
- Bei sämtlichen Verzollungen gibt es - wie auch das Zollamt Z. nicht umhinkommt zuzugeben - empfangsbestätigte, vom Empfänger unterschriebene CMR-Frachtbriefe, die - wohl unbestreitbar - einen entsprechenden Abliefernachweis bilden.*
- Auch alle anderen Dokumente, wie insbesondere einerseits die Rechnung der X-AG an die E. liegen vor.*
- Damit liegen aber auch die vom BMF den österreichischen Spediteuren wiederholt bekannt gegebenen Voraussetzungen für eine zulässige Anmeldung im Verfahren 4200, aus der dann dem anmeldenden Spediteur „keine EUST-Schuld mehr entstehen kann“ vor, nämlich Prüfung auf Stufe 2 der UID-Nummer des Erwerbers und Abliefernachweis durch Übernahmebestätigung des Erwerbers.*

C)

Inwieweit das Zollamt Z. verneinen kann, dass es sich bei den Frachtbriefen „amtsbekannt um Pseudo-CMR“ handeln soll, ist unerfindlich: Die in den Akten erliegenden CMR sind übliche Dokumente, die in der Praxis weit verbreitet sind; Beweise für diese Unterstellung hat das Zollamt Z. nicht.

Wenn das Zollamt Z. meint, die Beschwerdeführerin hätte die Identität des Fahrers/ Abholers festhalten müssen, ist unerfindlich, woher das Zollamt Z. meint, dass eine solche Verpflichtung besteht. Nach keiner gesetzlichen Bestimmung besteht eine derartige Verpflichtung eines Zollspediteurs, insbesondere auch nicht nach der Verordnung BGBl 401/1996: Es ist auch unerfindlich, warum das Zollamt Z. jetzt die Identität des Frachtführers wissen möchte, wo es ja selbst zugeben muss, dass die Beförderung ordnungsgemäß durchgeführt wurde, weil der Empfänger die Empfangnahme der Ware bestätigt hat.

Auch diese neuerlichen Erwägungen in der Stellungnahme des Zollamtes Z. vom 16.10.2014 zeigen ein schon unverständliches Maß des Fehlens der einer Behörde gebotenen Objektivität.

In dem Zusammenhang erlaubt sich die Beschwerdeführerin auch auf die im Akt erliegenden zwischenzeitlichen Auskünfte der slowakischen Behörden hinzuweisen: Danach ist die UID-Nummer der Firma E. erst am 1.10.2010, also über ein halbes Jahr nach der letzten hier verfahrensgegenständlichen Verzollung, gelöscht worden.

Damit ist auch klargestellt, dass tatsächlich der Empfänger ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer war; ob dann dieser tatsächlich - was von der Beschwerdeführerin mit Nichtwissen bestritten wird - die gelieferten Waren nicht zur Umsatzsteuer in der Slowakei angemeldet hat, ist letztlich allein Angelegenheit der slowakischen Behörden, kann aber nicht mehr zur Vorschreibung einer EUSt an die Beschwerdeführerin durch österreichische Abgabenbehörden führen: Gerade dieser Fall zeigt die völlige Unverhältnismäßigkeit der Abgabenvorschreibung im Sinn der einleitend unter I. zitierten EuGH-Entscheidungen auf, abgesehen von der fehlenden Zuständigkeit des Zollamtes Z. .“

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 3. Juni 2015 wie folgt:

„1. Ergänzend wird zu dem in Ihrem Schreiben festgehaltenen „Ergebnissen der bisherigen Beweisaufnahme“ noch einmal darauf hingewiesen, dass die Firma Bf. mit dem Transport der Waren selbst nicht befasst war, diesen auch nicht organisiert hat. Die Original-Frachtbriefe mit der Empfangsbestätigung sowie die Übernahmebestätigungen des jeweiligen Frachtführers bei der Firma X sind der Firma X als Lieferant und Verkäufer der Waren zugestellt worden. Eine zwischenzeitliche Nachfrage der Bf. bei der Firma X hat kein Ergebnis gebracht; es wird daher beantragt, von Amts wegen an die Firma X einen Auftrag zur Vorlage der allenfalls bei dieser noch vorhandenen Original-Frachtbriefe zu den verfahrensgegenständlichen Lieferungen zu stellen.

2. Das Faktum, dass tatsächlich die Firma E. die Waren empfangen hat, ergibt sich aber allein schon daraus, dass zwischen Firma X-AG und der Firma E. als Zahlungskondition „net 60 Tage“ vereinbart war, also 60 Tage nach der Lieferung ab Werk und E. ja keine Zahlung geleistet hätte, wenn es die Ware nicht tatsächlich erhalten bzw. übernommen hätte: X hat aber bestätigt, dass sämtliche Kaufpreise von der Firma E. an X bezahlt worden sind.

3. In diesem Zusammenhang ist es der Bf. gelungen, jedenfalls zu einigen der verfahrensgegenständlichen Sendungen Bestätigungen der Firma X über den tatsächlichen Warenausgang an die Firma E. zu erhalten: In dem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im Lager der Firma X hinsichtlich der Warenauslieferung eine Liste über den jeweiligen „Warenausgang“ geführt wurde.

*3.1 In dem Zusammenhang wird zu der Versendung **AT**1 ein Auszug aus der Liste des Warenausgangs vom 21.1.2010 vorgelegt: Der Bezug auf E. ergibt sich zum einen aus der Verwendung der Kurzbezeichnung „ xxx “, zum anderen aus dem Bezug die Rechnungsnummer „ 000 “ unter der Spalte „Markierung“: Genau diese Warenrechnung lag auch der Zollanmeldung vom 21.1.2010 zugrunde. Hinzuzuweisen ist auch darauf, dass*

in dieser Liste auch die LKW-Nummer, die Bezeichnung des Frachtführers, der Name des Fahrers sowie ebenfalls eine Empfangsbestätigung des Fahrers enthalten ist.

*3.2 Weiters gibt es einen entsprechenden Auszug aus der Warenausgangsliste vom 27.1.2010 betreffend der Zollanmeldung **AT**2 mit der Bezugnahme wiederum auf „ xxx “ und der dieser Verzollung zugrunde liegenden Rechnung der Firma X an E. Nr. 001 : Auch in dieser Liste sind der Frachtführer, die LKW-Nummer sowie Name und Unterschrift des Fahrers enthalten.*

*3.3 Einen entsprechenden Auszug aus der Warenausgangsliste gibt es auch für die Sendung vom 5.2.2010 (Zollanmeldung **AT**3 mit Bezugnahme auf „ xxx “ und die Rechnungsnummer 002) sowie für die Zollanmeldung vom 23.2.2010, **AT**4 , mit Bezug auf die dieser Verzollung zugrunde liegende Rechnung Nr. 003 , ebenfalls jeweils mit Angabe von LKW-Nummer, Frachtführer, Name und Unterschrift des Frachtführers.*

4. Selbst wenn die in Ihrem Schreiben genannten Informationen der slowakischen Behörden richtig sein sollten, was für die Beschwerdeführerin nicht überprüfbar ist, so waren diese Umstände der Bf. zum Zeitpunkt der gegenständlichen Versendungen und Verzollungen nicht bekannt.

Im Übrigen sind die diesbezüglichen Ausführungen der slowakischen Behörden u.a. auch deswegen unschlüssig, weil sie bloße Spekulationen darstellen (org.: „ist zu vermuten, dass sämtliche Geschäftstätigkeiten betrügerisch sind“): Bloße Vermutungen oder Spekulationen sind jedoch kein Beweis und sind insbesondere nicht geeignet, die vorgelegten Urkunden zu entkräften.“

In der am 7. Juli 2015 durchgeführten Verhandlung verwies die Bf. auf ihr bisheriges Vorbringen, insbesondere auf die Stellungnahme vom 3. Juni 2015 und die dort vorgelegten Beweismittel. Sie legte eine Stellungnahme einer Angestellten der in der Schweiz ansässigen Y-AG samt Bestätigung des Geschäftsführers des Versenders X-AG über die Abwicklung der Versendung und Abfertigung der Lieferungen an die E. vor und beantragte die Einvernahme dieser Angestellten, falls das Bundesfinanzgericht diese Urkunde für die Bestätigung der darin enthaltenen Sachverhaltselemente für nicht ausreichend hält. Nach Erörterung der vorgelegten Belegnachweise wies die Bf. im Wesentlichen darauf hin, dass sie im Beschwerdefall viele Urkunden vorgewiesen habe, die einen vollen Beweis dafür liefern würden, dass tatsächlich alle Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Versendungen nachgewiesen seien, und dass sie alle ihre Verpflichtungen erfüllt habe, eine Abgabenvorschreibung daher unverhältnismäßig und mit den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung nicht vereinbar sei. Wenn ein Spediteur von der Abgabenbehörde als Unternehmer behandelt werde und im Nachhinein haftbar gemacht werde, müsse ihm auch der Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zukommen. Die Bf. verwies in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 24. November 2014 zum Urteil des EuGH in der Rechtssache C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij) und betonte, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, selbst diesen Maßstab angelegt habe, nur

eben die Unverhältnismäßigkeit der Abgabenvorschreibung an den Spediteur verneint habe, weil - anders als im vorliegenden Fall - eine Schlüssigkeit und Übereinstimmung aller Dokumente und dokumentierten Lieferwege nicht vorgelegen sei.

B) Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht nimmt folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die beschwerdeführende Bf. , ein in Adr1 , ansässiges Speditionsunternehmen (nachfolgend: Beschwerdeführerin bzw. Bf.), beantragte mit den hier gegenständlichen 13 Anmeldungen im Zeitraum vom 4. November 2009 bis 24. Februar 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 den Anmeldungen war als „Versender/Ausführer“ „X-AG , Adr2 “ erklärt. Als Empfänger wurde „ E. , Adr3 “ mit der UID-Nr. ***** , als Versendungsland-/Ausfuhrland-Code in Feld 15 „CH“ und als Bestimmungsland-Code in Feld 17 „SK“ 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. ***** war von 15. März 2009 bis 1. Oktober 2010 gültig. Das von der Bf. am 23. Oktober 2009 in Anspruch genommene Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 (Stufe 2) ergab daher die Gültigkeit der UID-Nr. ***** .

Zum Nachweis des Transports der Waren in das übrige Unionsgebiet legte die Bf. zu den einzelnen Sendungen CMR-Frachtbriefe in Kopie vor, welche keine Angaben zum Frachtführer aufweisen, jedoch eine Empfangsbestätigung des in den Anmeldungen angeführten Empfängers „ E. “ enthalten. Zu vier Sendungen wurden Warenausgangslisten des Versenders in Kopie vorgelegt, welche auf die Rechnung Bezug nehmen und Angaben, etwa Lkw-Nr., Bezeichnung des Frachtführers, Name und Unterschrift des Fahrers enthalten. Zudem wurde eine schriftliche Stellungnahme einer Angestellten des in der Schweiz ansässigen Unternehmens T-AG über die Abwicklung der Lieferungen an die „ E. “ beigebracht.

Die Bf. ist mit dem Transport der Waren nicht befasst gewesen und hat diesen auch nicht organisiert.

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 Behörde der Slowakischen Republik in einem Vordruck mit der Bezeichnung xxxxxx [Vordruck zum Austausch von Informationen in Zusammenhang mit „MISSING TRADER“ Betrug (SCAC 383 Anhang 1 Rev. 2)] vom 1. April 2011 im Wesentlichen Folgendes mit:

„Art der wirtschaftlichen Tätigkeit(en) des verdächtigen Wirtschaftsbeteiligten:

*An- Verkauf von Waren, Groß- und Einzelhandel, Geschäftsvermittlung,
Gebäudevermietung*

Datum der Geschäftsgründung: 24. Oktober 2008

Datum der Abmeldung/Löschung der USt-ID-Nummer: 1. Oktober 2010

*Begründung: nicht erreichbare Person, wurde am Firmensitz nicht vorgefunden, keine
Kooperation mit der Behörde, keine Abgabe von Steuererklärungen seit 2010, keine
Geschäftstätigkeit*

Geschäftsführer bzw. Ansprechpartner: X.Y.

Anschrift: laut Firmenbuch: Geschäftsführer: X.Y. , Adr5

Etwaige verbundene Unternehmen:

*Nicht bekannt aufgrund fehlender Informationen; wir verfügen über keine
Firmenunterlagen und die Steuerbehörde hat keinen Kontakt zum Steuerpflichtigen*

*Angaben über USt-Erklärungen bzw. Zahlungen betreffend drei Einfuhren Verfahren 4200:
Der Steuerpflichtige gibt keine Steuererklärungen ab.*

*Angaben über innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. Erwerbe betreffend drei Einfuhren
Verfahren 4200:*

*Laut MwSt-Informationsaustauschsystem: Für das erste Quartal 2010 sind Lieferungen
von folgenden Unternehmen aufgezeichnet: ...*

*Es wurde festgestellt, dass der im Firmenbuch eingetragene Geschäftsführer des
Unternehmens E. , Adr6 , angeblich A.A. heißt und in ** , Adr7 , Ungarn, wohnhaft
ist. Herr A.A. (ungarischer Staatsbürger) plante illegale Handlungen, vorsätzlich und
mit der Absicht einen Betrug zu begehen - er verwendete den gefälschten Ausweis Nr.
11111 , ausgestellt auf den Namen X.Y. , geb. am **.**.**** , Adr8 . Die Person legte
den gefälschten Ausweis zum Nachweis ihrer Identität der Notarin Dr. N. vor, welche
am 27.8.2009 eine Unterschriftsbeglaubigung mit der Nr. **** ausstellte. Er legte diese
Bescheinigung im Zusammenhang mit der Änderung des im Firmenbuch eingetragenen
Geschäftsführers des Unternehmens vor und erklärte, dass diese Unterschrift eine
Unterschriftsprobe des Geschäftsführers des Unternehmens E. , Adr6 , darstellt. Seine
betrügerische Handlung war vorsätzlich und eingehend geplant. Am 27.8.2009 wurde
im Firmenbuch die Änderung des Geschäftsführers des Unternehmens E. gemäß den
vorgelegten gefälschten Dokumenten (gefälschter Ausweis) eingetragen.*

*Nach den Feststellungen der Zollbehörde hat das Unternehmen E. keine Waren
importiert. In Anbetracht der angeführten Umstände, ist zu vermuten, dass sämtliche
Geschäftstätigkeiten des Unternehmens E. betrügerisch sind.“*

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:

„Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

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

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

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),

2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und
3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

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

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

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

...

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 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 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 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.

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 Slowakischen Republik, deren Unrichtigkeit auch von der Bf. nicht behauptet wird.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden die der Bf. zur Kenntnis gebrachten Sachverhaltsannahmen und das Ergebnis der Beweisaufnahme im Ergebnis nicht bestritten.

Soweit in Schriftsätzen der Bf. angeführt ist „Beweis: Z.Z. , p.A. der Beschwerdeführerin“, handelt es sich um keine tauglichen Beweisanträge. Wird ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch eine angebotene Zeugeneinvernahme erwiesen werden sollen, nicht genannt, so ist das

Bundesfinanzgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl. z.B. VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u.a. dann abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt oder unerheblich sind (z.B. VwGH 24.10.2001, 2000/17/0009). Eine ergänzende Einvernahme der Zeugin Frau C.M. konnte unterbleiben, weil bereits die in ihrer schriftlichen Stellungnahme vom 5. Juni 2015 enthaltenen Angaben zur Abwicklung der Versendungen durch die X-AG auch von der Zollbehörde im Ergebnis nicht bestritten worden sind.

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.

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).

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).

Nach Art. 17 Abs. 1 der MwStSystRL gelten als „Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat“ 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.

„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 nach den Feststellungen der Behörden der Slowakischen Republik der Geschäftsführer des als innergemeinschaftlicher Verbringer auftretenden Unternehmens in betrügerischer Absicht seine Identität verschleiert und das in den Zollanmeldungen als Empfänger genannte Unternehmen keine Waren importiert.

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. 138 in Verbindung mit 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, sondern die Versendung der Waren in einen anderen Mitgliedstaat jener Person, die unter Verschleierung ihrer Identität als Geschäftsführer des genannten Unternehmens nach außen aufgetreten ist, zuzurechnen sind.

Dies ergibt sich auch aus den weiteren Feststellungen der Behörden der Slowakischen Republik, dass es sich bei „E.“ um eine nicht erreichbare Person handelt, am Firmensitz niemand vorgefunden wurde, keine Geschäftstätigkeit und keine Kooperation mit der Behörde erfolgten und seit 2010 keine Steuererklärungen abgegeben wurden.

Die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen durch die „E.“ 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.

Dieser Beurteilung stünde auch nicht entgegen, dass die Waren den Einfuhrmitgliedstaat Österreich tatsächlich verlassen hätten und/oder 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. Ein näheres Eingehen auf die von der Bf. vorgelegten Beweismittel konnte daher entfallen.

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.

Dazu kommt, dass aus den nachstehend angeführten Gründen auch das von der MwStSystRL anerkannte Missbrauchsverbot auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer der Steuerfreiheit des im Anschluss an die Einfuhr intendierten innergemeinschaftlichen Verbringens entgegensteht, was wiederum auf die Steuerbefreiung der Einfuhr nach 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- 439/04 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 Slowakischen Republik, dass die Person des Geschäftsführers des als innergemeinschaftlicher Verbringer auftretenden Unternehmens in betrügerischer Absicht ihre Identität verschleierte, dieses Unternehmen keine Waren importierte, es sich bei „E.“ um eine nicht erreichbare Person handelt, am Firmensitz niemand vorgefunden wurde, keine Geschäftstätigkeit und keine Kooperation mit der Behörde erfolgten und seit 2010 keine Steuererklärungen abgegeben wurden.

In Anbetracht dieser Feststellungen widerspricht es nicht den logischen Denkgesetzen, dass die Zollbehörde in den hier gegenständlichen Fällen eine der Steuerbefreiung entgegenstehende missbräuchliche oder betrügerische Vorgangsweise angenommen hat.

Fehlt es aber - wie im Beschwerdefall - an einer gem. 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. 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 Verschreibung der Abgaben nach Art. 204 ZK kann von der Verschreibung 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 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).

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 der in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldner „E.“ nach Auskunft der Behörden in der Slowakischen Republik keine Waren importierte und sohin nicht der tatsächliche Warenempfänger der hier gegenständlichen Warensendungen ist, geboten.

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

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. 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. 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 MwStSystRL zwingend und ohne Ausnahme angeordnet wird, widerspräche es der Intention des europäischen Gesetzgebers sowie der Rechtsprechung des EuGH, die Entstehung und Erhebung der Zollschuld und der Einfuhrumsatzsteuerschuld 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 Zollschuldner 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).

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.

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