

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache A., Adr., als Insolvenzverwalter im Konkurs der B., Adr2 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 01.03.2012, Zl. 111/21/2011, betreffend Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer Prüfung nach § 99 FinStrG bei der Fa. B., AdrB, (Bf.) wurde festgestellt, dass bei 16 Anmeldungen zur Überführung verschiedenster Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlichen Lieferung (Code 4200) keine Versendungsbelege vorgelegt werden konnten.

Mit Bescheid vom 1.3.2012, Zl. 111/21/2011, schrieb das Zollamt Linz Wels, nachdem trotz mehrmaliger Aufforderung die entsprechenden Nachweise nicht erbracht werden konnten, gem. Art. 204 und Abs. 3 ZK Einfuhrumsatzsteuer iHv. € 69.667,73 sowie eine Abgabenerhöhung von € 7.848,49 zur Zahlung vor.

Mit Eingabe vom 16.3.2012 (und ergänzenden Ausführungen vom 20.3.2012, 5.4.2012, 23.4.2012, 15.5.2012 und 10.7.2012) brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) Berufung (nunmehr Beschwerde) mit der Begründung ein, zu den betroffenen Vorgängen noch Stellungnahmen und Unterlagen nachzureichen.

In den verfahrensgegenständlichen Fällen habe sie den Auftrag zur Abfertigung jeweils von der Fa. C. GmbH (in weiterer Folge CC.), DE-D., erhalten, die ihr auch die Unterlagen und Dokumente übermittelt habe. Die Belege seien zur Vorbereitung vorab in Kopie übermittelt, sonst von den Frachtführern beigebracht worden, der auch Originale mitführte, wenn sie nicht direkt von CC. beigebracht wurden.

Die Geschäftsabwicklung zu den Abfertigungen sei auf Grund der Vorgaben von CC. ausschließlich über diese erfolgt; eine direkte Kontaktaufnahme mit den Empfängern

habe CC. nicht erlaubt. Die Prüfungen der UID-Nummern sei von CC. erfolgt und mit den Fiskalvollmachten an die Bf. übermittelt worden. Bei längeren Zeiträumen von Abfertigungen für bestimmte Empfänger sei die Prüfung der UID-Nummern vom Bf. selbst wiederholt worden. Die "originalen" Versendungsbelege und Dokumente seien nach Abfertigung immer an CC. zur Aufbewahrung übermittelt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 26.7.2012, Zl. 111/25/2011, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. als Anmelderin das Vorliegen der Voraussetzungen für die von ihr beantragte Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 der in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren gem. Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen gehabt hätte. Die Bf. habe weder Frachtbriefe noch andere Versendungsnachweise vorgelegt, noch entsprechende Ablieferbestätigungen zu den Lieferpapieren beigebracht.

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

Mit Eingabe vom 5.9.2012 brachte die Bf. Beschwerde ein, in der sie ihr bisheriges Vorbringen wiederholte. Insbesondere wurde ausgeführt, dass die Bf. keinen direkten Kundenkontakt hatte und daher auch die Abliefernachweise bei der Fa. CC. angefordert werden mussten. Der Versuch, direkt bei den Empfängern Unterlagen beizubringen, sei viele Jahre nach Beendigung der Liefervorgänge schwierig bis unmöglich. Im übrigen komme es angesichts der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse nicht auf die Nachweisung der Ablieferung an.

Der Spediteur als indirekter Vertreter habe auf die tatsächliche Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung mangels zivilrechtlicher und umsatzsteuerrechtlicher Verfügungsmacht keinen Einfluss hat. Die Nichterfüllung der ordnungsgemäßen Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung führe dazu, dass der umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigte auch derjenige ist, dem gegenüber zunächst die Einfuhrumsatzsteuerschuld zu erheben ist. Entscheidend sei hier die Richtlinie des BMF, wonach unmissverständlich zunächst gegenüber dem Zollverfahrensinhaber, mithin dem Primärschuldner der Einfuhrumsatzsteuer, Einbringungsmaßnahmen durchzuführen sind und erst dann, wenn diese erfolglos geblieben sind, gegenüber dem Anmelder gemäß § 71a Zollrechtsdurchführungsgesetz die Einfuhrumsatzsteuerschuld erhoben werden kann.

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

Mit Beschluß des Landesgerichtes Ried im Innkreis vom 25.4.2013 wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet und Rechtsanwalt A. zum Insolvenzverwalter bestellt.

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

Die Bf., ein Speditionsunternehmen, beantragte in den verfahrensgegenständlich 16 Fällen im Zeitraum April 2009 bis März 2010 beim Zollamt Linz Wels die Einfuhr verschiedenster Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung und Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, indem im Feld 37 der jeweiligen Anmeldungen der Verfahrenscode "4200" eingetragen wurde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

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

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

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

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

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

*2. der Abnehmer ist*

*a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*

*...*

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

*...*

*(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch*

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

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

...

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

*"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*

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

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

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

*2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und*

*3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.*

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

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

*2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, 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.*

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

*§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:*

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

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

Im Falle eines mangelhaften Buchnachweises ist die Abgabenbehörde berechtigt, davon auszugehen, dass der Vorgang steuerpflichtig ist, dem Unternehmer bleibt es jedoch unbenommen, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auf andere Weise nachzuweisen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup>, § 18 Rz 62/5).

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

Ob der Nachweis der Beförderung erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Unbestritten ist, dass die Bf. als indirekte Vertreterin in den vorliegenden Geschäftsfällen unter Verwendung ihrer Sonder-UID-Nummer Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung angemeldet hat und damit zum buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 verpflichtet war.

Den Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 erbringt der Unternehmer durch die UID-Nummer des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Die von der Bf. erklärten Warenempfänger hatten im Lieferzeitpunkt gültige UID-Nummern.

Unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens ist nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde in den im Folgenden im Einzelnen angeführten Fällen aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

### **Warenempfänger AA , De- AdrAA**

CRN	Annahme	Empfänger lt. Feld 8 der Zollanmeldung	UID-Empfänger
1 WEA1	09.09.2009	AA AdrAAAA	UIDA
2 WEA2	09.09.2009	AA AdrAAAA	UIDA

In den Anmeldungen 1) und 2) wurde als Versender/Ausführer AX., Istanbul erklärt.

Als Empfänger (Feld 8) wurde AA, AdrAAAA, UID-Nr. UIDA, erklärt, der in der zur Anmeldung 1) gehörigen Rechnung auch als Rechnungsempfänger aufscheint.

Die Rechnung zu Anmeldung 2) lautet auf "AAA", AdrAAA

Lt. Erklärung der Bf. (Schreiben vom 5.4.2012) handelt es sich bei AA um den Inhaber der Fa. AAA, AdrAAAAA, UID Nr. UIDA.

Als Nachweis wurde die Kopie einer Internetseite vorgelegt, aus der- nach Ansicht der Bf. - ersichtlich sei, dass es sich bei AAABf um die Firma des AA handelt.

Zu den beiden Geschäftsfällen konnte die Bf. keine Versendungsbelege vorlegen.

Als Abliefernachweise wurden zu 1) eine Rechnung und Packlisten (jeweils in Kopie) mit Stempel AAAA, Schneiderei und Textilbedarf, AdrAAAAA, mit (unleserlicher Paraphe), ohne Datumsangabe, vorgelegt.

Zu 2) Rechnungen und Packlisten (in Kopie) ebenfalls mit Stempel AAAA, Schneiderei und Textilbedarf, AdrAAAAA, mit (unleserlicher Paraphe), ohne Datumsangabe, vorgelegt.

Mit einem ergänzenden Schreiben vom 26.3.2013 wurden diese Unterlagen erneut vorgelegt, nunmehr lautet der Stempelaufdruck AAAA und mit Zusatz "Inh. AA", versehen mit einer (unleserlichen) Paraphe und dem Vermerk "Ware erhalten" (ohne Datum).

Wie diese Unterlagen zur Bf. gekommen sind, geht nicht hervor, zumal auch diesbezüglich kein Schriftverkehr vorgelegt wurde.

Sämtliche Unterlagen wurden nachträglich erstellt; ein diesbezüglicher Schriftverkehr mit AA wurde von der Bf. nicht vorgelegt.

Der Internetausdruck allein reicht nach Ansicht des BFG nicht als Nachweis aus, dass es sich bei "AAAA" um die Firma des AA handelt. Es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, durch einen Auszug aus dem Gewerberegister diesen Nachweis zu führen.

Weiters erscheint es zweifelhaft, dass AA bzw. AAAA Schneiderei und Textilbedarf unterschiedliche Stempel (zuerst ohne Zusatz des Inhabers, nach Ergehen der BVE dann mit Zusatz) verwendet.

Wer den (handschriftlichen) Vermerk: "Ware erhalten" angebracht hat, der bei der Erstvorlage der Unterlagen ebenfalls gefehlt hat, lässt sich nicht erkennen. Wann die Lieferungen übernommen worden sind, ist ebenfalls nicht geklärt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes reichen die vorgelegten Unterlagen als Nachweis im Sinne der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, nicht aus.

Zum Einen lässt sich aus dem in Kopie vorgelegten Internetausdruck nicht mit Sicherheit nachvollziehen, dass es sich bei AA tatsächlich um den Inhaber der Fa. AAAA handelt. Zum anderen genügen Stempelaufdrucke mit unleserlichen Paraphen und ohne Angaben zum Zeitpunkt der Übernahme nicht als Abliefernachweise. Die Bf. hat auch keinen Schriftverkehr mit der Fa. AAAA bzw. AA vorgelegt, aus dem hervorgeht, wie diese Unterlagen in ihren Besitz gekommen sind. Der für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen zwingend zu erbringende Nachweis, dass diese Waren tatsächlich nach Deutschland zum in den Anmeldungen erklärten Warenempfänger verbracht worden sind, kann damit nicht erbracht werden.

#### **Warenempfänger BB. , AdrBB**

3 WEB3	14.05.2009	BB. AdrBX1	UIDB
4 WEB4	23.07.2009	BB. AdrBX1	UIDB
5 WEB5	12.10.2009	BB. AdrBX1	UIDB
6 WEB6	14.10.2009	BB. AdrBX1	UIDB
7 WEB7	20.10.2009	BB. AdrBX1	UIDB

Die Bf. hat als Abliefernachweise u.a. mit Buchungsvermerken versehene Frachtrechnungen und Invoices vorgelegt. Weiters wurde ein Schreiben der Fa. BB, BBAdr, vom 27.3.2012 vorgelegt, wonach "im Zeitpunkt der Importsendungen auch alle Unterlagen unsererseits ordnungsgemäß vorgelegt wurden".

Die bestehenden Unklarheiten konnten durch die Bf. nicht aufgeklärt werden. Als Empfänger in der Anmeldung wurde BB. mit der Adresse Adr, erklärt.

Die Firma "ABBBBBB" wurde erst am 29.3.2011 im Handelsregister eingetragen und kann daher die Warenübernahme nicht bestätigen. Auch stimmt die Adresse nicht mit der in der Anmeldung angegebenen überein.

Auf den zu Anmeldung WEB3 (14.05.2009) und WEB4 (23.7.2009) nachträglich vorgelegten Unterlagen befinden sich jeweils auf den Packlisten eine Stampilie XShop Inh. BB., jeweils ohne Datum und Unterschrift.

Der zur Anmeldung WEB3 (14.05.2009) vorgelegte Buchungsvermerk betrifft Frachtkosten (€ 485,00).

Die Rechnung zur Anmeldung WEB4 (23.7.2009) ist ebenfalls mit einem Buchungsvermerk versehen, der vorgelegte CMR Frachtbrief enthält keinen Übernahmevermerk des Empfängers.

Die zu Anmeldung AT WEB5 (12.10.2009) vorgelegte Rechnung enthält einen Buchungsvermerk "bar bezahlt 2.10.10 und 14.12.10", obwohl die Anmeldung vom 12.10.2009 stammt.

Die zu Anmeldung WEB6 (14.10.2009) vorgelegten Unterlagen enthalten einen Buchungsvermerk "9.10.10 bzw. 27.12.10", obwohl die Anmeldung bereits im Oktober 2009 erfolgt ist. Auf der Packing List ist ein Stempel "XShop" Inh. BB., ohne Datum und Unterschrift angebracht.

Zu Anmeldung WEB7 (20.10.2009) wurden eine Invoice mit Buchungsvermerk 9.10. und 27.10.2010, Kopie ATR und Packing List mit Stempel "XShop" Inh. BB., mit unleserlicher Paraphe vorgelegt.

Des Weiteren wurden von der Bf. mit Schreiben vom 10.7.2012 Kopien der verfahrensgegenständlichen Anmeldungen mit jeweils einem handschriftlichen Vermerk in Feld 31, "Waren erhalten " 24.5.12, mit Stempel "BX, Inh. BB., AdrBX," mit (unleserlicher) Unterschrift vorgelegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist es der Bf. durch die von ihr nachträglich vorgelegten Unterlagen nicht gelungen, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung zweifelsfrei nachzuweisen. Den Unterlagen ist nicht zu entnehmen, wann bzw. wer die Waren übernommen hat. Zahlungs- bzw. Buchungsvermerke allein reichen dazu nicht aus. Die Buchungsvermerke erfolgten zum Teil erst 1 Jahr nach dem Anmeldungsdatum. In den nachträglich übermittelten Unterlagen erfolgten Bestätigungen mit "XShop" bzw. "BX". Ob es sich dabei um den in den Anmeldungen als Empfänger bezeichneten Unternehmer handelt, wurde nicht aufgeklärt, zumal die Firmen nicht dieselbe Postanschrift aufweisen (Adressdifferenzen); auch konnte die Bf. einen entsprechenden Schriftverkehr mit dem Warenempfänger, in dem dieser die Unklarheiten bezüglich Firmennamen und Anschrift aufklärt, nicht vorlegen.

Das Zollamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für das Verfahren 4200 (Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung) nicht erfüllt wurden.

**Warenempfänger CCC. GmbH, De- eC, AdrCCCC .**

8 WEC8	12.06.2009	DDDd	UIDC
9 WEC9	22.06.2009	DDDd	UIDC

In den Anmeldungen WEC8 vom 12.6.2009 und WEC9 vom 22.6.2009 wurde als Warenempfänger die DDDdd, AdrDDDd erklärt, obwohl lt. GFC, Geschäftsführer der Mutterfirma in England, (E-Mail vom 5.4.2012) diese Firma lediglich die Qualitätskontrolle durchgeführt hat.

Aufgrund der personenbezogenen Voraussetzungen nach Art. 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 iVm. § 7 Z 2 der Verordnung BGBl. 401/1996 setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass der Unternehmer nachweist, wer Abnehmer ist. Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit entscheidende Bedeutung zu, um die Steuereinnahmen auf jenen Mitgliedsstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände stattfindet.



Wer der tatsächliche Warenempfänger war ("ein Unternehmen in Spanien") wurde von der Bf. nicht bekanntgegeben.

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

**Warenempfänger DD , AdrDD:**

10 WEDD	01.02.2010	DDDD	UIDDD
11 WEDD11	08.03.2010	DDDD	UIDDD

Mit Schreiben vom 18.5.2011 hat die Bf. den Warenempfänger DD aufgefordert, einen bestätigten CMR Frachtbrief oder Lieferschein zu übermitteln. Daraufhin wurden Kopien der Anmeldungen mit jeweils einer Unterschrift im Feld 50 (Hauptverpflichteter) : "DDD, AdrDDD, sowie ein A.TR in Kopie vorgelegt.

Eine Bestätigung, wonach es sich bei der Fa. DDD um den in den Anmeldungen angeführten DD handelt, wurde nicht vorgelegt. Damit ist aber der zweifelsfreie Nachweis, dass es sich um den in den Anmeldungen angeführten Warenempfänger handelt, nicht als erbracht anzusehen.

Der von der Bf. vorgelegte CMR Frachtbrief zu Anmeldung Nr. 11 (Schreiben vom 25.6.2013) weist als Exporteur eine Firma (Name schlecht lesbar) auf als in der Anmeldung. Im Feld 24 ist als Übernahmedatum der 10.3.2010 angegeben mit der Unterschrift: Ferdi Antex;

Im Feld 14 ist (vermutlich nachträglich, da die restlichen Angaben im CMR im Durchschreibeverfahren erstellt wurden) handschriftlich vermerkt "DaDD und eine Unterschrift, die sich als "DDX" identifizieren lässt. Bereits ohne Gutachten lässt sich erkennen, dass es sich dabei aber nicht um jene Unterschrift "DDX" handelt, die auf den von der Bf. bereits im Zuge des Berufungsverfahrens beim Zollamt Linz Wels vorgelegten Unterlagen vorhanden waren.

Nach Ansicht des BFG ist auch in diesem Fall der Nachweis, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen, nicht erbracht worden, da die nachträglich vorgelegten Unterlagen widersprüchlich sind (UID lautet auf DD, nachträgliche Übernahmeerklärungen von DDD bzw. DaDD), ohne dass diese Widersprüche vom seinerzeitigen Warenempfänger bzw. von der Bf. aufgeklärt wurden.

**Warenempfänger EE , AdrEE :**

12 WEEE12	04.02.2010	EEEE	UIDEE5
-----------	------------	------	--------

Der vorgelegte CMR Frachtbrief vom 29.1.2009 betrifft nicht die Anmeldung WEEE12, da diese erst am 4.2.2010 erfolgt ist. Andere Nachweise wurden nicht vorgelegt. Der Einwand der Bf., es sei bereits ein Betrag von € 2.074,16 zur Einzahlung gebracht worden, ändert nichts daran, dass der Nachweis, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen, nicht erbracht wurde.

**Warenempfänger FF. , AdrFFFF :**

13 WEFF13	04.04.2009	FFFF	UIDFF
14 0WEFF14	28.04.2009	FFFF	UIDFF
15 1WEFF15	25.01.2010	FFFF	UIDFF
16 WEFF16	15.02.2010	FFFF	UIDFF

In den Anmeldungen wurde als Warenempfänger die FF. erklärt, obwohl die Waren unmittelbar von der Türkei nach Holland bzw. Belgien geliefert worden sind (Anmeldungen WEFF13 vom 4.4.2009 und 0WEFF14 vom 28.4.2009). In den Anmeldungen wurde jedoch ein innergemeinschaftliches Verbringen der Waren zur eigenen Verfügung durch die FF. nach Deutschland erklärt. Das (undatierte) Schreiben der Fa. FF., wonach "Lebensmittelverpackungen (Re-Nr. 644412, Re Datum 24.4.2009 von der Fa. FFF kommend an die folgende Adresse-Lieferadresse, Belgien ...befördert wird," reicht nicht aus.

Zu den Anmeldungen 1WEFF15 vom 25.1.2010 und WEFF16 vom 15.2.2010 wurden lediglich Packing Lists vorgelegt. Zum einen stimmen die daraus ersichtlichen Gewichtsangaben nicht mit jenen in der Anmeldung überein, zum anderen ist die Übernahme der Waren durch den erklärten Empfänger nicht nachgewiesen.

Zu den mit Schreiben vom 26.3.2013 vorgelegten 4 Frachtbriefkopien ist festzustellen, dass nur ein Übernahmevermerk vom 17.2.2009 aufscheint sowie eine Bestätigung (ohne Datum) für eine Rechnung vom 24.4.2009. Ein Zusammenhang zu den 4 betreffenden Anmeldungen (Nr. 13 - 16) konnte daher nicht festgestellt werden.

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

In Würdigung der Gesamtumstände kommt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass der Bf. der Nachweis, dass die materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht gelungen ist.

Von der Bf. wurden zum überwiegenden Teil weder Frachtbriefe noch andere Versendungsnachweise vorgelegt, noch konnten zweifelsfreie Ablieferbestätigungen beigebracht werden.

Bei den vorgelegten Frachtbriefen lässt sich kein Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Anmeldungen erkennen bzw. bestehen Zweifel, wer die Warenübernahme bestätigt hat und welcher Zusammenhang zwischen dem Übernehmer und dem in den Anmeldungen angeführten Warenempfängern besteht.

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

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

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

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

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

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es entscheidend, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen (vgl. VwGH 2. September 2009, 2005/15/0031; 20. Dezember 2012, 2009/15/0146; 19. Dezember 2013, 2012/15/0006). Im Falle eines mangelhaften Buchnachweises ist die Abgabenbehörde berechtigt, davon auszugehen, dass der Vorgang steuerpflichtig ist, dem Unternehmer bleibt es jedoch unbenommen, die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auf andere Weise nachzuweisen (Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., § 18 Rz 62/5).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Die Entscheidung beruht auf der Feststellung, dass die Voraussetzungen für ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen in den konkreten Einfuhrfällen nicht gegeben sind. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in der rechtlichen Beurteilung auf die

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009) und die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union stützen.

Salzburg-Aigen, am 9. Dezember 2015