



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bfin., nunmehr L-GmbH, Adr, vertreten durch Dr. Alice Hoch, Rechtsanwältin, 2361 Laxenburg, Schlossplatz 12, vom 25. August 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 21. Juli 2008, Zahl xxxxx/xxxxx/2008-4, betreffend Einfuhrumsatzsteuer nach der am 19. Mai 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. März 2008, Zl. xxxxx/xxxxx/2008-3, teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bfin bezeichnet) gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchst. a) Zollkodex (ZK) iVm Art. 5 Abs. 4 zweiter UA ZK und § 2 Abs. 1 ZollIR-DG eine Einfuhrumsatzsteuerschuld in Höhe von insgesamt € 245.959,59 mit.

Begründend wurde ausgeführt, dass die vom Zollamt durchgeführten Ermittlungen ergeben hätten, dass die T-GmbH in den näher bezeichneten 35 Zollanmeldungen zu Unrecht als Warenempfängerin genannt worden sei. Die T-GmbH sei nachweislich nicht Empfängerin der Waren gewesen und deshalb auch nicht Schuldnerin der buchmäßig erfassten Einfuhrumsatzsteuer.

Die zu den Verzollungen vorgelegten Unterlagen samt der Vollmacht seien gefälscht. Da die T-GmbH die Bfin nicht bevollmächtigt habe, habe die Bfin ohne Vertretungsmacht gehandelt

---

und gelte dadurch gemäß Art. 5 Abs. 4 zweiter UA ZK als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

Bei der I-Kft, welche die gefälschten Unterlagen geliefert habe, sei die Abgabenschuld bereits nachgefordert worden. Im Rahmen des Gesamtschuldverhältnisses sei die Abgabenschuld zur Sicherung der Einbringlichkeit aus Zweckmäßigkeitsgründen auch der Bfin vorzuschreiben gewesen.

Die dagegen erhobene Berufung vom 26. März 2008 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008, Zahl xxxxxx/xxxxx/2008-4, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 25. August 2008. Darin wurde vorgebracht, dass das Zollamt bei der Auswahl des Zollschuldners das Ermessen unrichtig ausgeübt habe. Selbst wenn – was bestritten werde – die Bfin Abgabenschuldnerin sein sollte, sei im gegenständlichen Fall jedenfalls (auch) die I-Kft Abgabenschuldnerin. Bei einem Gesamtschuldverhältnis könne nicht quasi automatisch allen Gesamtschuldnern die Abgabe vorgeschrieben werden. Vielmehr sei eine Abwägung vorzunehmen und die Abgabe zumindest primär nur jener Person vorzuschreiben, die der Zollschuld am Nächsten stehe.

Im vorliegenden Fall könne kein Zweifel bestehen, dass die Bfin jedenfalls kein Verschulden treffe. Diese habe die Verzollungen jeweils im Auftrag der I-Kft durchgeführt und es sei ihr eine völlig unbedenkliche schriftliche Vollmacht der angegebenen Warenempfängerin vorgelegt worden.

Wenn – was zu beweisen dem Zollamt obliege – tatsächlich die Vollmacht nicht gültig sei, habe dies allein die I-Kft bzw. deren Auftraggeber zu verantworten, von der die Bfin die entsprechenden Unterlagen erhalten habe. Ausgehend vom Grad des Verschuldens seien die Abgaben daher eindeutig nur der I-Kft vorzuschreiben gewesen.

Dafür spreche auch das vom Zollamt nicht näher ausgeführte Interesse an der Einbringlichkeit der Abgaben. Die I-Kft sei ein in Ungarn ansässiges Unternehmen. Aufgrund des bestehenden Vollstreckungsabkommens sei die Vollstreckung des mittlerweile rechtskräftigen Bescheides möglich. Da die I-Kft über ein entsprechendes Vermögen verfüge und auch anzunehmen sei, dass über eine entsprechende Versicherungsdeckung verfügt werde, bestehe weder aus rechtlicher noch aus wirtschaftlicher Sicht ein Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung gegenüber der I-Kft.

Das Zollamt habe demgegenüber keinerlei Begründung in seinen Bescheid aufgenommen, aus welchen Gründen Zweifel an der Einbringlichkeit der Forderung bestünden. Es seien offensichtlich auch keine Ermittlungen und Sachverhaltsfeststellungen zur Einkommens- und Ver-

---

mögenssituation der I-Kft getroffen worden. Dies werde ausdrücklich als Verfahrensfehler gerügt.

Die Bfin habe jeweils über Auftrag der I-Kft die Verzollungen durchgeführt. Sobald die entsprechende Anfrage des Herrn I. bei der Bfin eingelangt sei, habe man diesem mitgeteilt, dass zum Zeitpunkt der Abfertigungen sämtliche Unterlagen, wie Handelsrechnungen, Packlisten, Ursprungszeugnisse und eine Vollmacht der Anmelderin vorzulegen seien.

In der Folge sei von Herrn I. eine handschriftlich unterschriebene, mit Firmenstempel versehene Vollmacht der T-GmbH übergeben worden. Auch die UID-Nummer habe gestimmt.

Man weise vorsichtshalber auch darauf hin, dass eine solche Vorgangsweise aus Gründen des Kundenschutzes in der Spediteursbranche üblich sei.

Bestritten werde, dass die Vollmacht tatsächlich gefälscht sei. Der diesbezügliche Nachweis obliege allein dem Zollamt.

Entgegen der Ansicht des Zollamtes sei im vorliegenden Fall auch von einer Anscheinsvollmacht auszugehen. In einem Zeitraum von rund 6 Wochen seien immerhin 35 Versendungen durchgeführt worden, ohne dass irgendwelche Vorbehalte erhoben worden wären.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass – wie aus den vorzulegenden CMR-Frachtbriefen hervorgehe - die gegenständlichen Waren dem jeweiligen Endempfänger in Ungarn zugestellt worden seien. Direktlieferungen seien im Speditionsgewerbe durchaus üblich. Die Waren sind daher tatsächlich in Österreich nicht in den Verkehr gebracht worden. Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gehe auch aus diesem Grunde fehl.

In der am 19. Mai 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass inzwischen eine weitere Firma des Herrn I. ihren Zollschuldbeitritt erklärt habe und auch aus diesem Grund die Bfin nicht zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch zu nehmen sei.

Die Bfin verwies außerdem auf die Vertrauenschutzregelung des Art. 7 BMR, welche zumindest analog anzuwenden sei, und legte die CMR-Frachtbriefe vor.

Weiters wurde der Antrag auf Einvernahme des Herrn Mag. K. und von Frau R. zur Tatsache der Erteilung der Vollmacht gestellt. Dem Antrag wurde stattgegeben und das Beweisverfahren unterbrochen. Die Bfin verzichtete auf die Fortführung der mündlichen Verhandlung nach Durchführung dieser Einvernahmen

Der Geschäftsführer der T-GmbH, Mag. K., wurde schriftlich befragt,  
- ob das Unternehmen im Jahr 2007 mit Bekleidung aus China gehandelt habe,

- ob im genannten Zeitraum Geschäftsbeziehungen zur chinesischen Versenderfirma bestanden haben,
- ob das als Vollmacht bezeichnete Datenblatt von einer zeichnungsberechtigten Person unterfertigt worden sei bzw. ob der Bfin eine Vollmacht für Zollabfertigungen erteilt worden sei, sowie,
- ob im Zeitraum September bis Oktober 2007 Geschäftsbeziehungen bzw. -kontakte zur I-Kft bzw. zu Herrn I. bestanden haben.

In Beantwortung dieser Fragen teilte Mag. K. mit Schreiben vom 8. Juni 2010 mit, dass die T-GmbH nicht mit Bekleidung aus China gehandelt habe, weder Geschäftsbeziehungen zur chinesischen Lieferfirma gehabt habe, noch das Datenblatt von ihm oder einer anderen zeichnungsberechtigten Person des Unternehmens unterfertigt worden sei. Der Bfin sei auch keine Vollmacht für Zollabfertigungen erteilt worden.

Herr I. habe sich im August oder September 2007 bei ihm telefonisch gemeldet und habe sich mit ihm zum Thema Logistik treffen wollen. Er habe Herrn I. mitgeteilt, keine Logistik zu benötigen, weil man für die Produkte lediglich Abnehmer suche und sich um die Logistik in der tschechischen Republik selber kümmere. Ein Treffen mit Herrn I. fand nie statt. Die Geschäftsführerin der E-GmbH., Frau R., verneinte ebenfalls das Bestehen von Geschäftsbeziehungen zwischen der T-GmbH und der Bfin bzw. der chinesischen Lieferfirma, als auch das Bestehen einer Vollmacht.

Die Ergebnisse der Einvernahmen wurden der Bfin zur Stellungnahme übermittelt. Weder innerhalb der festgesetzten Frist (5. Juli 2010), noch innerhalb der beantragten Nachfrist von vierzehn Tagen wurde von der Bfin eine Stellungnahme abgegeben.

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

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Im Zeitraum vom 12. September bis 24. Oktober 2007 meldete die Beschwerdeführerin beim Zollamt X. und bei der Zollstelle Z. unter den nachstehenden CRN insgesamt 35 Sendungen mit Bekleidung zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ohne steuerbefreiende Lieferung (Verfahrenscode "4000") an:

Lfd. Nr.	CRN	vom
1	07AT100000IV30U3L0	12.09.2007
2	07AT100000IV31H8V0	14.09.2007
3	07AT100000IV31JLZ8	14.09.2007
4	07AT100000IV32AKS6	18.09.2007
5	07AT100000IV32AM59	18.09.2007
6	07AT100000IV32GHJ9	19.09.2007

---

7	07AT100000IV337Q24	21.09.2007
8	07AT100000IV337YZ0	21.09.2007
9	07AT100000IV337ZC5	21.09.2007
10	07AT100000IV338CS1	21.09.2007
11	07AT100000IV33RCV0	25.09.2007
12	07AT100000IV33RCW8	25.09.2007
13	07AT100000IV33RF41	25.09.2007
14	07AT100000IV33THW2	25.09.2007
15	07AT100000IV35UIMO	03.10.2007
16	07AT100000IV32KS01	19.09.2007
17	07AT100000IV32V4H1	20.09.2007
18	07AT100000IV32VSK2	20.09.2007
19	07AT100000IV34RNB5	28.09.2007
20	07AT100000IV31ZP71	13.09.2007
21	07AT100000IV317P98	13.09.2007
22	07AT100000IV362BT5	04.10.2007
23	07AT100000IV37BRT2	10.10.2007
24	07AT100000IV37BUQ5	10.10.2007
25	07AT100000IV37C4J0	10.10.2007
26	07AT100000IV38M1W2	16.10.2007
27	07AT100000IV38MCE8	16.10.2007
28	07AT100000IV38QJX1	16.10.2007
29	07AT100000IV39YXA2	22.10.2007
30	07AT100000IV3A3073	22.10.2007
31	07AT100400IN36CQY9	05.10.2007
32	07AT100400IN37P251	11.10.2007
33	07AT100400IN39P644	19.10.2007
34	07AT100400IN39PAE0	19.10.2007
35	07AT100400IN3AMTH0	24.10.2007

In den Abfertigungsfällen mit der lfd. Nr. 1 bis 19 wurde erklärt die Abfertigungsanträge als indirekter Vertreter und in den Abfertigungsfällen mit der lfd. Nr. 20 bis 35 als direkter Vertreter zu stellen.

Als Warenempfängerin wurde im Feld 8 der jeweiligen Anmeldung die T-GmbH angegeben.

Im Feld 48 "Zahlungsaufschub" wurde das Zahlungsaufschubkonto der Bfin angegeben. Hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer wurde von der Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) Gebrauch gemacht, wodurch der jeweilige Einfuhrumsatzsteuerbetrag auf das Steuerkonto der T-GmbH gebucht wurde.

Die Verrechnung der Kosten und der vorgeschriebenen Zollbeträge erfolgte mit der I-Kft.

Die Sendungen wurden in der Folge nach Ungarn befördert.

Die T-GmbH hat der Bfin nie Vollmacht bzw. einen Auftrag zur Vornahme von Einfuhrverzollungen erteilt. Sie hat die mit den angeführten Anmeldungen in den freien Verkehr übergeführten Waren weder bestellt noch geliefert erhalten. Geschäftsbeziehungen mit der in den Zollanmeldungen genannten chinesischen Lieferfirma bestanden nicht.

Beweiswürdigung:

---

Strittig ist im vorliegenden Fall die Vollmachterteilung. Aufgrund der Feststellungen des Zollamtes und des Ergebnisses der schriftlichen Einvernahmen ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat schlüssig und nachvollziehbar, dass der Inhalt des von der Bfin vorgelegten Datenblattes, welches der Bfin als Nachweis der Vollmacht diente, gefälscht ist.

Die T-GmbH hatte mit der in den Anmeldungen genannten chinesischen Lieferfirma keine Geschäftsbeziehungen. Der auf dem Datenblatt abgebildete Stempel entspricht auch nicht dem tatsächlich von der vermeintlich Vertretenen verwendeten Stampiglie

Außerdem handelte die angebliche Warenempfängerin nicht mit chinesischer Bekleidung. Der Bfin war es auch nicht möglich, einen plausiblen Grund zu nennen, warum der Vertreter der T-GmbH sowohl die Empfängereigenschaft als auch eine Vollmachterteilung leugnen sollte. Bezeichnenderweise wurden offensichtlich die Kosten der Abfertigung als auch die festgesetzten Zollbeträge nie an die T-GmbH weiterverrechnet.

Für eine Empfängereigenschaft der T-GmbH bzw. Vollmachterteilung durch diese spricht hingegen nichts.

Im Übrigen ergibt sich der Sachverhalt zweifelsfrei und schlüssig aus den angeführten Zollanmeldungen.

Rechtliche Erwägungen:

Art. 5 Zollkodex (ZK) lautet auszugsweise:

*"Artikel 5*

*(1) Unter den Voraussetzungen des Artikels 64 Absatz 2 und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) erlassenen Vorschriften kann sich jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen.*

*(2) Die Vertretung kann sein*

*direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt; indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.*

*...*

*(3) ...*

(4) Der Vertreter muss erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen.

Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd. (5) Die Zollbehörden können von einer Person, die erklärt, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, den Nachweis für ihre Vertretungsmacht verlangen."

§ 38 ZollR-DG lautet auszugsweise:

"§ 38. (1) ...

(2) Im Sinn von Artikel 5 Abs. 5 ZK hat der direkte Vertreter durch eine schriftliche Vollmacht und der indirekte Vertreter durch einen schriftlichen Auftrag seine Vertretungsmacht nachzuweisen, wenn sie nicht amtsbekannt ist oder für den betreffenden Vertreter eine abweichende gesetzliche Regelung gilt. Für die indirekte Vertretung zur Abgabe einer Anmeldung genügt die Glaubhaftmachung der Vertretungsmacht durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Waren betreffenden Papiere.

(3)..."

Artikel 201 ZK lautet:

*Artikel 201(1)*

*Eine Einfuhrzollschuld entsteht,*

- a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird oder*
- b) ...*

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

(3) Zollschuldner ist der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

*Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die*

---

*Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.*

§ 26 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) lautet auszugsweise:

*§ 26. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ...*

*(2) In der Zollanmeldung von einfuhrumsatzsteuerbaren Waren sind auch alle für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer maßgeblichen Angaben zu machen und die erforderlichen Unterlagen beizufügen.*

*(3) 1. Für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sind die Zollämter zuständig.*

*2. Abweichend davon sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:*

*- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,*

*- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und*

*- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht.*

*(4) ...*

*(5) ...*

*a)...*

*e) Im Falle der indirekten Vertretung ist der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Abs. 3 Z 2 vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind.*

Neben der Erklärung, "für die vertretene Person zu handeln", verlangt Art. 5 Abs. 4 UA 1 ZK somit, dass der Vertreter über die entsprechende Vertretungsmacht verfügt.

Vertretungsmacht ist eine besondere Rechtsmacht, die eine Person in die Lage versetzt, durch Vertreterhandeln Rechtswirkungen unmittelbar für und gegen den Vertretenen zu begründen.

---

Der Vertreter muss eine solche Vertretungsmacht besitzen, andernfalls sein Vertreterhandeln keine Fremd- oder Außenwirkung erzeugen kann (vgl. *Reiche* in Witte, Zollkodex<sup>5</sup>, Art. 5 Rz 27).

Mangels einer tatsächlichen Bevollmächtigung bzw. Auftrages durch die genannte vermeintliche Warenempfängerin hatte die Bfin in den bescheidgegenständlichen Abfertigungsfällen nicht die erforderliche Vertretungsmacht. Die Bfin gilt damit als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd. Das Gesetz fingiert damit ein Eigengeschäft des Vertreters ohne Vertretungsmacht. In den Fällen der erklärten indirekten Vertretung ist die Bfin darüber hinaus bereits kraft ihrer Anmelderstellung Zollschuldnerin.

Die Mitteilung der Einfuhrumsatzsteuerbeträge an die Bfin erfolgte zu Recht.

Daran vermag auch das Vorbringen der Bfin nichts zu ändern, dass man nicht erkennen habe können, dass die von Herrn I. übergebenen Unterlagen und Dokumente gefälscht sind. Auf ein Wissen um die gefälschten Unterlagen kommt es nicht an.

Wenn die Bfin vermeint, dass das Zollamt nachzuweisen habe, dass das als Vollmacht dienende Datenblatt gefälscht sei, übersieht sie, dass nach den zollrechtlichen Bestimmungen des Art. 5 Abs. 5 ZK iVm § 38 Abs. 2 ZollR-DG die Nachweispflicht beim Vertreter liegt. Davon abgesehen, wurde im vorliegenden Fall das Fehlen der Vertretungsmacht nachgewiesen (siehe Ausführungen unter Punkt "Beweiswürdigung").

Es mag dahingestellt bleiben, ob für Abfertigungen zur Überführung in den freien Verkehr im Hinblick auf das grundsätzliche Schriftlichkeitserfordernis nach § 38 Abs. 2 ZollR-DG eine Anscheinsvollmacht zulässig ist. Die Glaubhaftmachung durch Vorlage der auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Ware betreffenden Papiere im Falle der indirekten Vertretung setzt deren Richtigkeit voraus. Auf eine Duldungs- oder Anscheinsvollmacht kann sich die Bfin allein schon deshalb nicht berufen, weil es hierbei auf den gegenüber dem Zollamt erzeugten Rechtsschein, den sich der Vertretene zurechnen lassen muss, ankommt. Die vermeintliche Warenempfängerin hat aber kein derartiges Verhalten gesetzt. Im Gegenteil, nach Zugang der entsprechenden Kontrolllisten, somit nach erstmaliger Kenntnisserlangung, dass ihr Name und UID-Nummer missbräuchlich verwendet worden ist, wendete sich diese sofort an die Bfin und die zuständigen Behörden und ersuchte um Aufklärung.

Auch mit dem Hinweis, dass die Waren nach der Verzollung nach Ungarn geliefert worden seien – anlässlich der mündlichen Verhandlung wurden hierzu die CMR-Frachtbriefe in Kopie nachgereicht – ist für die Bfin nichts zu gewinnen. Die Einfuhrabgabenschuld entsteht gemäß Art. 201 ZK Abs. 1 Buchst. a) und Abs. 2 ZK durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung. Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten

---

gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 mit hier nicht zutreffenden Ausnahmen die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

Eine danach erfolgte Lieferung oder Verbringung der Waren in einen anderen Mitgliedstaat der EU ist beim gewählten Zollverfahren aus umsatzsteuerlicher Sicht getrennt zu beurteilen und hat auf die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld in den gegenständlichen Einfuhrfällen keinen Einfluss.

Für die beantragte - zumindest analoge - Anwendung der Vertrauenschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 der Binnenmarktregelung – BMR (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994), wonach in den Fällen, in denen ein Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt hat, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 dieser Bestimmung nicht vorliegen, die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen ist, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte, liegen weder die Voraussetzungen vor, noch besteht eine gesetzliche Grundlage.

Der hier zu beurteilende Sachverhalt betrifft die Überführung von Bekleidungssendungen in den zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr ohne steuerbefreiende Lieferung und die damit verbundenen Rechtsfolgen und nicht die allenfalls danach erfolgte Lieferung oder Verbringung der Waren nach Ungarn. Für eine analoge Anwendung dieser Bestimmung fehlt es somit sowohl an einer ähnlichen Konstellation als auch am Vorliegen der hierfür erforderlichen planwidrigen Lücke.

Neben der Vertretungsmacht mangelt es in den gegenständlichen Abfertigungsfällen auch an den Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994. Die Waren wurden nämlich nicht für das Unternehmen T-GmbH eingeführt.

Dem Zollamt ist auch kein Ermessensfehler bei der Auswahl der Zollschuldner anzulasten.

Art. 213 ZK bestimmt, dass in den Fällen, in denen es mehrere Zollschuldner gibt, diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet sind. Dies gilt gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern liegt dabei im Ermessen des Abgabengläubigers, der diese Auswahl nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Unter Billigkeit wird dabei die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben verstanden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt es auch im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 6 Rz 7 mwH zur Rspr.).

Im Rahmen des Auswahlermessens vermag sich der Unabhängige Finanzsenat nicht der Ansicht der Bfin anzuschließen, dass nicht sie, sondern die I-Kft der Zollschuld am Nächsten stehe und der Bfin daher zumindest nicht primär die Abgabe vorzuschreiben gewesen wäre.

Die Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr, an welche die Zollschuldentstehung geknüpft ist, wurden zweifellos von der Bfin abgegeben. In den Fällen, in welchen das Vorliegen einer indirekten Vertretung erklärt wurde, wurde die Bfin bereits kraft ihrer Anmelderstellung Zollschuldnerin und ist schon deshalb primär zur Entrichtung der Eingangsabgaben heranzuziehen.

Auch nach dem Zweck der Bestimmung des Art. 5 Abs. 4 ZK, mit welcher verhindert werden soll, dass im Falle der Erklärung eines nicht bestehenden Vollmachtverhältnisses, den Zollbehörden kein Zollschuldner zur Verfügung steht – die Inanspruchnahme des vermeintlich Vertretenen bleibt dem Zollamt verwehrt - ergibt sich, dass die Heranziehung der Bfin als ermessenskonform anzusehen ist.

Die Erlassung einer nationalen Bestimmung, nach der die I-Kft zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer verpflichtet worden ist (Art. 201 Abs. 3 zweiter UA ZK iVm § 71 ZollR-DG), hat der Unionsrechtsgesetzgeber den Mitgliedstaaten dem gegenüber freigestellt.

Darüber hinaus stellt laut Rechtsprechung des EuGH die Tatsache, dass einem professionellen Zollspediteur von seinem Kunden Unterlagen vorgelegt werden, die sich im Nachhinein als falsch, gefälscht oder unzutreffend erweisen, ein normales Berufs- bzw. Geschäftsrisiko dar. Dieser Umstand fällt in die Kategorie der Handelsrisiken der Zollspediteure, da diese sowohl für die Entrichtung der Abgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die sie den Zollbehörden vorlegen, haften (vgl. auch Urteil vom 13. November 1984, Rs 98/83 und 230/83).

Aus den genannten Gründen kann die Bfin nicht mit Erfolg für sich beanspruchen, dass das Zollamt bei der Ermessensübung in einer Weise differenziert, dass der andere Gesamtschuldner zur Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer in Anspruch genommen werde, sie selbst hingegen nicht.

Mit dem Hinweis auf das bestehende Vollstreckungsabkommen und dem Vorhandensein entsprechenden Vermögens beim weiteren Gesamtschuldner kann die Bfin nichts für sich gewin-

---

nen. Das Zollamt hat ohnehin ein Beitreibungsersuchen an die zuständige ungarische Behörde gerichtet, welches bisher allerdings zu keinem Einbringungserfolg führte. Allfällige Zahlungseingänge würden aber auch die Zahllast der Bfin vermindern. Der Bfin bleibt es auch unbenommen, sich zivilrechtlich bei der I-Kft schadlos zu halten.

Der von der IG-Kft erklärte Schuldbeitritt führte ebenso zu keiner Zahlung. Laut Auskunft der ungarischen Zollverwaltung ist die Firma inzwischen aufgelöst.

Es kann auch nicht als fehlerhafte Ermessensübung angesehen werden, wenn es das Zollamt angesichts der Höhe der mitgeteilten Einfuhrumsatzsteuer als zweckmäßig erachtet, das Leistungsgebot an beide in Betracht kommende Zollschuldner zu richten. Die Ermittlung der Einkommens- und Vermögenssituation der I-Kft bedarf es hierzu nicht. Einen Verfahrensfehler vermag der Unabhängige Finanzsenat deshalb nicht festzustellen.

Billigkeitsgründe, welche die genannten Zweckmäßigskeitsgründe überwiegen würden und eine Abstandnahme von der Inanspruchnahme der Bfin als Gesamtschuldnerin rechtfertigen könnten, wurden weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. August 2010