

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1 und den beisitzenden Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4, im Beisein der Schriftführerin S, über den als Berufung bezeichneten und als Beschwerde zu wertenden Rechtsbehelf der A, Adresse1, vom 8. Mai 2014, vertreten durch V, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels Außenstelle Schärding vom 11. April 2014, Zahl: 520000/xxxxx/2013, betreffend die Abweisung des Antrages vom 21. Dezember 2013 auf Berichtigung von Zollanmeldungen gemäß Art. 78 Zollkodex in der Sitzung am 22. Juni 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 8. Mai 2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 11. April 2014, Zahl: 52000/xxxxx/2013, wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die A als nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf) hat mit Eingabe vom 21. Dezember 2013 einen Antrag auf Berichtigung von insgesamt 1.239 Zollanmeldungen der Jahre 2010 bis 2012 gemäß Art. 78 Zollkodex (ZK) gestellt.

Die Bf begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, sie habe im Auftrag von in der Europäischen Union ansässiger Unternehmen die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher (ig) Anschlusslieferung unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer beantragt.

Nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 verwende der "Anmelder" die Waren im Anschluss an die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender ig Anschlusslieferung unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer.

Danach sei die Einfuhr von Gegenständen, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von ig Lieferungen verwendet werden, steuerfrei; der Anmelder habe das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen. Die Befreiung sei nur

anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt werde, die anschließende ig Lieferung tätigt.

Für die Anwendung der Steuerbefreiung sei weiter vorausgesetzt, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) oder die UID des Steuervertreters bzw. die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID des Abnehmers im Falle der ig Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene UID im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2 zukommen lasse und den Nachweis, aus dem hervorgehe, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden, erbringe.

Spediteure seien nicht diejenigen, für deren Unternehmen Gegenstände eingeführt würden und sie könnten sohin die anschließende ig Lieferung auch gar nicht tätigen.

Folglich könne nach der aktuellen Gesetzeslage nur der Vertretene und nicht der Vertreter Anmelder im Verfahren 42 sein.

Die derzeit herrschende Gesetzeslage verstoße gegen Gemeinschaftsrecht, insbesondere gegen Art. 143 Abs. 2 lit. a der MwStSystRL. Diese Vorschrift erlaube es den Mitgliedstaaten nicht, das subjektive öffentliche Wahlrecht des Spediteurs auf direkte und indirekte Stellvertretung einzuschränken.

Es liege hier auch ein Verstoß gegen den Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung vor.

Die Bf stellt abschließend den Antrag, das Zollamt möge die Codierung des Vertreters des Empfängers "5" (indirekte Vertretung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich ZK) in den angeführten Zollanmeldungen auf die Codierung des Vertreters des Empfängers "4" (direkte Vertretung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 erster Gedankenstrich ZK) abändern.

Das Zollamt Linz Wels Außenstelle Schärding hat über den Antrag auf Berichtigung von Zollanmeldungen mit Bescheid vom 11. April 2014, Zahl: 520000/xxxxx/2013, entschieden und diesen im Rahmen des freien Ermessens abgewiesen.

Es hat seine Entscheidung nach geraffter Wiedergabe der Antragsgründe und nach dem Hinweis auf die zugrunde liegende gesetzliche Bestimmung des Art. 78 ZK im Wesentlichen damit begründet, die Anwendung der Bestimmung liege im Ermessen der Behörde.

Ermessensentscheidungen müsse eine Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände treffen. Billigkeit bedeute auf die berechtigten Interessen der Partei Bedacht zu nehmen, Zweckmäßigkeit hingegen bedeute die Berücksichtigung der öffentlichen Interessen an der Einbringung der Abgaben, die Rücksichtnahme auf den Sinn und Zweck der Vorschrift, auf Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der öffentlichen Verwaltung.

Die Bf beabsichtige offensichtlich eine Prüfung und in weiterer Folge eine Änderung der Anmeldungen, um ihr Geschäftsrisiko zu minimieren. Die Zollanmeldungen seien bereits im Zuge des Anmeldeverfahrens hinsichtlich der Zulässigkeit der erklärten

Vertretung (Vertreterindikation) elektronisch geprüft und als rechtlich richtig befunden worden. Eine neuerliche Prüfung würde einen erheblichen Verwaltungsaufwand bedeuten und an der Rechtsrichtigkeit der bestehenden Vertreterindikation nichts ändern. Es werde daher der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorzug gegeben und aus verwaltungsökonomischen Gründen im Rahmen des freien Ermessen von einer Überprüfung Abstand genommen.

Dagegen wendet sich die als Berufung bezeichnete, nach der geltenden Rechtslage als Beschwerde zu wertende und in offener Frist eingebrachte Eingabe vom 8. Mai 2014.

Von der Bf wird im Wesentlichen vorgebracht, von ihr seien laufend Zollanmeldungen zum freien Verkehr mit ig Anschlusslieferung abgegeben worden.

Trotz der Voraussetzungen des Art. 64 Abs. 2 ZK und eines aufrechten Vollmachtverhältnisses, Zollanmeldungen gemäß Art. 5 Abs. 2 erster Anstrich ZK in direkter Stellvertretung abzugeben, sei sie der Wahlfreiheit, die Zollanmeldungen in direkter Stellvertretung abgeben zu dürfen, beraubt worden. Jeder Zollanmeldung, die in direkter Stellvertretung abgegeben wird, folge eine automatisch generierte Fehlermeldung.

Die Beschwerde sei zulässig und rechtzeitig eingebracht worden. Ihr stehe unter Hinweis auf das Gemeinschaftsrecht - u.a. Art. 63, 5, 64 ZK - trotz Verwendung der Sonder-UID das Wahlrecht zu, Zollanmeldungen in direkter oder indirekter Stellvertretung abzugeben.

Die österreichische Zollverwaltung stütze sich in ihrer gegenteiligen Auffassung auf Art. 143 Abs. 2 Buchstabe a der MwStSystRL, auf die Arbeitsrichtlinie Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 des Bundesministeriums für Finanzen und auf die Umsatzsteuerrichtlinien 2000. Durch die Verwaltungspraxis in Österreich werde ihr das Recht abgesprochen, die Verzollungen im Verfahren 42 für in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmer ohne eigene österreichische UID in direkter Stellvertretung durchführen zu dürfen. Dadurch werde ihr ein aus ihrer Sicht nicht vertretbares Haftungsrisiko auferlegt, das zum Beispiel bei nachträglich festgestellten unrichtigen Zollwertangaben, zu unrecht ausgestellten Präferenznachweisen oder bei Fehlen der Voraussetzungen für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung zu deren Lasten gehe.

Dies sei mit Unionsrecht und nationalem österreichischen Recht nicht vereinbar. Der Ausschluss verstoße gegen das unionsrechtliche Stellvertretungsrecht, das unionsrechtliche Zollanmeldungsrecht und auch gegen Art. 6 Abs. 3 und § 26 UStG.

Grundlage des Zollverfahrens 42 sei das Zollverfahren der Überführung einer Nichtgemeinschaftsware in den zollrechtlich freien Verkehr im Sinne des Art. 79 ZK. Die Zollanmeldung im Verfahren 42 sei nicht nur eine Anmeldung zur Überführung einer Nichtgemeinschaftsware in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, sondern es werde zusätzlich die ig (steuerbefreite) Anschlusslieferung angemeldet und die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG beantragt. Die Steuerbefreiung bei der Einfuhr werde nicht wie sonst im Umsatzsteuerrecht von Amtswegen, sondern im Zollverfahren 42 nur auf Antrag

gewährt. Der Antrag werde in der Zollanmeldung durch die Codierung 4200 im Feld 37 der Zollanmeldung gestellt.

Die Stellvertretung nach Art. 5 ZK betreffe alle zollrechtlichen Verfahrenshandlungen, insbesondere Zollanmeldungen und damit auch die Zollanmeldung im Verfahren 42, die in direkter oder indirekter Stellvertretung abgegeben werden kann.

Das freie Wahlrecht in direkter oder indirekter Stellvertretung zu handeln, bezwecke in der Tat, den Vertreter zu schützen und ihn vom Haftungsrisiko für den Zoll freizustellen. Damit begründe Art. 5 ZK nach der herrschenden Schutznormtheorie ein subjektives öffentliches Recht des Vertreters (Spediteurs) auf direkte Vertretung einer in der Union ansässigen Person.

Eine Einschränkung des durch Art. 5 ZK gewährleisteten subjektiven öffentlichen Wahlrechts des Vertreters, in direkter oder indirekter Stellvertretung zu handeln, durch Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL scheide schon wegen dessen Rechtsnatur aus.

Nach Art. 201 MwStSystRL werde die Person oder werden die Personen Steuerschuldner, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner anerkennt. Österreich habe, indem in § 26 UStG für die Einfuhrumsatzsteuer auf die sinngemäße Anwendung des Zollrechts verwiesen wird, die Personen als Steuerschuldner anerkannt, deren Schuldnerschaft sich aus den zollrechtlichen Vorschriften ergibt.

Hieraus könne sich keine Einschränkung des subjektiven öffentlichen Rechts des Spediteurs ergeben. Das Gegenteil sei der Fall, weil der Verweis auch Art. 5 und 64 Abs. 2 ZK umfasse, die gerade dieses Recht gewährleisten.

In Art. 6 Abs. 3 UStG werde der gemeinschaftsrechtliche Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt. In Art. 6 Abs. 3 lit. a UStG werde der Steuervertreter im Zusammenhang mit der Angabe seiner UID angesprochen.

Um beurteilen zu können, ob Art. 6 Abs. 3 subjektive öffentliche Rechte des Spediteurs einschränkt, sei zu klären 1) ob der Spediteur "Steuervertreter" im Sinne der Bestimmung ist, und 2) wie sich Art. 6 Abs. 3 UStG zur Steuerschuldnerschaft des Steuervertreters verhält.

Der herrschenden Meinung, dass der Steuervertreter des Art. 143 Abs. 2 der in Art. 204 Abs. 1 MwStSystRL angesprochene Steuervertreter sei, könne nicht gefolgt werden. Art. 201 MwStSystRL, der die Steuerschuld bei der Einfuhr betreffe, werde in Art. 204 MwStSystRL nicht genannt, sei also ausgenommen. Das bedeute, dass es im Fall der Einfuhr den Mitgliedstaaten eben nicht gestattet sei, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet. Der in Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL angesprochene Steuervertreter sei deshalb der „Fiskalvertreter“, der im Verfahren 42 bei der Zollanmeldung den Importeur hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung vertritt und der nicht unmittelbar und direkt die Steuern des Vertretenen schuldet.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt, wenn eine in gutem Glauben fehlerlos und sorgfältig handelnde Person zusätzlich zum

eigentlichen Steuerschuldner für dessen Steuerschulden haften soll. Hinzuweisen sei noch darauf, dass bei Unionsansässigen - anders als bei Nicht-Unionsansässigen - die Beitreibung von Zoll und Steuerschulden durch die Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 sichergestellt werde.

Ihres Erachtens liegen sowohl gemeinschaftsrechtliche Verstöße aber auch Verstöße gegen nationales Recht vor. Die Zollbehörde habe nicht das Recht, die Berichtigungen der Zollanmeldungen zu verweigern sondern die Pflicht, die Berichtigungen der Zollanmeldungen von Amtswegen vorzunehmen.

Nach dem Hinweis auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung und auf den Inhalt des Art. 78 ZK führt die Bf als Beschwerdegrund ihr Recht auf eine richtige Auslegung des Art. 78 ZK an. Die Bedeutung der Vorschrift liege darin, dass auch noch nach Überlassung der Waren, also nachträglich, eine Überprüfung einer Zollanmeldung durch die Zollbehörden vorgenommen werden könne und gegebenenfalls die Zollanmeldung von den Zollbehörden korrigiert werden müsse. Der Grundgedanke der Vorschrift bestehe darin, das Zollverfahren auf die tatsächliche Situation abzustimmen.

Die Bf hat abschließend den Antrag gestellt, die wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts ergangene Entscheidung des Zollamtes Linz Wels Außenstelle Schärding vom 14. April 2014, Zahl: 520000/xxxxx/2013, vollinhaltlich aufzuheben und nach dem ursprünglichen Antrag die Zollanmeldungen gemäß Art. 78 ZK von Vertreterindikation "5" (indirekte Vertretung) auf "4" (direkte Vertretung) zu berichtigen.

Das Zollamt Linz Wels Außenstelle Schärding hat über die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 30. September 2014, Zahl: 520000/vvvvv/2014, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen wie den bekämpften Erstbescheid begründet und dargelegt, seine Ermessensentscheidung im bekämpften Bescheid ausreichend begründet zu haben. Eine summarische Betrachtung der Anmeldungen habe keine Gründe ergeben, von der rechtlichen Beurteilung abzuweichen. Es werde daher der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorzug gegeben und aus verwaltungsökonomischen Gründen im Rahmen des freien Ermessen von einer Überprüfung Abstand genommen.

Mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2014 hat die Bf in offener Frist gegen die BVE den Vorlageantrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) gestellt.

Die Bf hat beantragt, es möge das BFG

- 1) über die Beschwerde vom 8. Mai 2014 gegen den Bescheid vom 11. April 2014 entscheiden;
- 2) den bekämpften Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben;
- 3) eine Entscheidung über die Beschwerde gemäß § 272 BAO durch die Mitglieder des Senats treffen;
- 4) gemäß § 274 BAO eine mündliche Verhandlung anberaumen.

Der Vorlageantrag gleicht inhaltlich im Wesentlichen der Beschwerdeschrift.

Als Beschwerdepunkte benennt die Bf im Wesentlichen, dass nach Art. 78 Abs. 1 ZK die Zollbehörden von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldungen vornehmen können.

Dabei hätten die Zollbehörden zwei Prüfungen durchzuführen. In einem ersten Schritt sei zu prüfen, ob überhaupt eine Prüfung vorzunehmen ist und gegebenenfalls sei dann in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Zollanmeldungen zu korrigieren sind.

Die Überprüfung auf Antrag des Anmelders nach Art. 78 ZK liege sowohl hinsichtlich der Frage, ob sie überhaupt vorgenommen werden soll als auch hinsichtlich ihres Ergebnisses im Ermessen der Zollbehörden.

Bei den gegenständlichen 1239 Zollanmeldungen sei die Bf zur indirekten Stellvertretung gezwungen worden. Der am 21. Dezember 2013 von ihr eingebrachte Antrag, 1239 Zollanmeldungen im Datenfeld 14 auf "direkte Vertretung" zu korrigieren, bestehe zu Recht. Das Zollamt Linz Wels, Außenstelle Schärding sei wegen eines vorliegenden Rechtsirrtums verpflichtet, eine Überprüfung des am 21. Dezember 2013 eingebrachten Antrags positiv zu bescheiden.

Ungeachtet des Rechtsirrtums liege hier eindeutig ein Verstoß gegen den Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung vor.

In der mündlichen Verhandlung hatten die Parteien des Verfahrens die Gelegenheit ihre Standpunkte und Rechtsmeinungen zu festigen bzw. auszutauschen.

Die Bf hat insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 10. Dezember 2015, Rs C-427/14, verwiesen, wonach die Zollverwaltungen verpflichtet seien, sämtliche Rechtsirrtümer in einer Zollanmeldung - sowohl über Antrag als auch von Amtswegen - zu berichtigen. Sie hat auch auf den ab 1. Mai 2016 geltende Unionszollkodex verwiesen. Z zufolge dessen Art. 173 seien Berichtigungen von Zollanmeldungen innerhalb von einer Frist von drei Jahren möglich.

Die Vertreterfrage sei auch eine Haftungsfrage. Keine Berufsbranche habe ein Interesse daran, für Steuerschulden eines anderen zum Haftungsträger zu werden. Deshalb gebe es die Wahlfreiheit zwischen indirekter und direkter Vertretung nach Art. 5 ZK, die in Österreich "vom System" nicht zugelassen werde.

Die Bf hat zudem auf das Urteil des EuGH vom 2. Juni 2016, Rs C-226/14 (bzw. verbundene Rs C-228/14), hingewiesen, wonach der EuGH im Zusammenhang mit der Festsetzung der Mehrwertsteuer darauf hingewiesen habe, dass eine Umsatzsteuer erst gar nicht zu erheben sei, wenn die Ware nicht in den Wirtschaftskreis eingegangen ist.

Das Zollamt hat auf die grundsätzlichen Regelungen und auf Sonderregelungen hingewiesen, wonach ein Spediteur mit begünstigender Sonder-UID-Nr. zu vorgegebenen Bedingungen arbeiten könne. Die Grundregel sei eine österreichische UID-Nr. Das Recht, direkt zu vertreten, sei nicht verletzt worden, weil die Bf die Möglichkeit hatte, mit einer österreichischen UID-Nr. zu arbeiten. Ansonsten gebe es nur den Zugang über die indirekte Vertretung.

Beweiswürdigung

Dem Erkenntnis liegen die dem BFG vorgelegten Verwaltungsakten des Zollamtes Linz Wels sowie die Vorbringen der Verfahrensparteien im Rechtszug und in der mündlichen Verhandlung zugrunde.

Rechtslage

Art. 78 ZK:

(1) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

(2) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

(3) Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

Art. 221 ZK:

[...]

(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. [...]

Erwägungen

A) Zur Vertretung:

Gemäß Art. 5 Abs. 2 ZK kann die Vertretung direkt oder indirekt sein. Wenn der Vertreter im Namen und für Rechnung eines anderen handelt, ist die Vertretung direkt. Handelt der Vertreter hingegen - wie in den gegenständlichen dem Zollamt Linz Wels zur Überprüfung vorgelegten Anmeldungen - im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen, ist die Vertretung indirekt.

Dem Vorbringen der Bf, ihr sei vom Zollamt Linz Wels Außenstelle Schärding die Wahlmöglichkeit - in einer Einschränkung des durch Art. 5 ZK gewährleisteten subjektiven öffentlichen Wahlrechts des Vertreters, in direkter oder indirekter Stellvertretung zu handeln - genommen worden, kann aus den nachfolgend angeführten Gründen nicht gefolgt werden.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 28. März 2014, GZ. 2012/16/0009, ausgeführt, dass Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 richtlinienkonform so auszulegen ist, dass sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen und die anschließende ig Lieferung ausführen kann. Er hat sich in seiner Entscheidung auch zur Erklärung, die ein Vertreter im Sinne des Art. 5 Abs. 4 ZK abgeben muss, geäußert.

Der VwGH hat mit dieser Entscheidung einerseits klargestellt, dass bei der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender ig Lieferung die Vertretung nach Art. 5 Abs. 2 ZK sowohl direkt als auch indirekt sein kann, weil sowohl der Anmelder selbst (und sei es, dass dieser direkt vertreten wird), aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen kann. Zum anderen hat der VwGH klargestellt, dass die Erklärung im Sinne des Art. 5 Abs. 4 ZK, als Vertreter für die vertretene Person direkt oder indirekt handeln zu wollen, eine "Willenserklärung" darstellt. Es besteht kein Zwang, als indirekter Vertreter zu handeln. Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist auch im Fall einer direkten Vertretung eines in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Anmelders möglich. Die (dabei erforderliche) steuerliche Erfassung eines in der Union ansässigen Unternehmens in Österreich mag zwar mit einem wirtschaftlichen Aufwand verbunden sein, beschränkt jedoch nicht die Wahlfreiheit dieser Person, sich bei der Einfuhr von Waren in die Europäische Union direkt oder indirekt vertreten zu lassen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 29. Jänner 2015, GZ. 2013/16/0129, ausgeführt, dass es gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK den Zollbehörden ermöglicht wird, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln, wenn die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung ergibt, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist. Allerdings besteht keine Zwang für den durch eine Person Beauftragten als indirekter Vertreter zu handeln und die Vertretungsmacht offenzulegen. Die Zollbehörde kann nach Art. 78 Abs. 3 ZK zwar ihr nachträglich gewonnenes Wissen zusätzlich zu den bei der Abgabe der Zollanmeldung abgegebene Wissensserklärung verwerten. Der VwGH hat neuerlich ausgeführt, dass die Erklärung iSd Art. 5 Abs. 4 erster Satz ZK, als Vertreter für eine bestimmte Person handeln zu wollen, eine "Willenserklärung" darstellt und dass die Zollbehörde das Unterlassen einer Willenserklärung des Anmelders nicht ersetzen kann.

Die Bf. als Speditionsunternehmen war entgegen ihrem Vorbringen somit keineswegs gezwungen, die gegenständlichen Zollanmeldungen im eigenen Namen abzugeben, um das Verfahren 42 in Anspruch nehmen zu können. Ihr wäre auch das Auftreten als direkte Vertreterin möglich gewesen. Welche Angaben in der Zollanmeldung zur Erlangung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 zu machen sind - im Fall einer direkten Vertretung ist u.a. die österreichische UID des Lieferers/Verbringers der Ware anzugeben - ist von der Frage des zulässigen Vertretungsverhältnisses zu trennen.

Die Wahlfreiheit der Bf. in Bezug auf das Vertretungsverhältnis war somit gegeben und nicht eingeschränkt.

Damit ist dargelegt, dass Anträge auf Berichtigung der Vertreterindikation in Zollanmeldungen nicht erfolgreich sein können, weil das Unterlassen einer Willenserklärung eines Anmelders von den Zollbehörden nicht ersetzt werden kann.

B) Zur Verjährung:

Im Übrigen ist - und dies lediglich hilfsweise - darauf hinzuweisen, dass der Eintritt der Verjährung in Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten ist. Eine eingetretene Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (des Gerichtes). Es tritt Rechtsfriede infolge Zeitablaufes ein. Dieser Rechtsfriede tritt unabhängig davon ein, ob eine Abgabensfestsetzung im Interesse des Abgabengläubigers oder des Abgabepflichtigen erfolgt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 207 und die dort zitierte Judikatur).

In Art. 221 Abs. 3 ZK wird die regelmäßige Verjährung geregelt. Danach darf eine Mitteilung an einen Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Die regelmäßige Verjährung begrenzt die Möglichkeiten, diverse Korrekturen vorzunehmen, auf eine Frist von drei Jahren.

Ist die Frist verstrichen, so ist die Schuld verjährt und damit im Sinne von Art. 233 ZK erloschen (EuGH Rs C-427/14, EU:C:2015:803, *Veloserviss*, Rn. 25 ff).

Mit Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist von drei Jahren, vorbehaltlich der in dieser Vorschrift vorgesehenen Ausnahme, verjährt der Anspruch auf Entrichtung der Zollschuld, was ihrem Erlöschen gleichkommt. Art. 221 Abs. 3 ZK ist als materiell-rechtliche Bestimmungen anzusehen (EuGH Rs C-201/04, EU:C:2006:136, *Molenbergnatie*, Rn. 42).

In Abs. 4 *leg cit* wird die Verlängerung der Verjährungsfrist geregelt. Danach kann die Mitteilung unter den im geltenden Recht festgelegten Voraussetzungen noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen, wenn die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden ist, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war.

Beide Vorschriften (Abs. 3 und Abs. 4) sind materiell-rechtliche Regelungen (vgl. *Witte*, ZK⁶, Art. 221, Rn. 6 f).

Aus dem zuletzt erwähnten Urteil des EUGH folgte der VwGH, dass eine Zollschuld nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln unterliegt, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet wurde (VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076).

Der Wortlaut von Art. 78 ZK enthält keine Beschränkungen für die Zollbehörden, was ihre Möglichkeit angeht, eine nachträgliche Prüfung im Sinne von Abs. 1 und Abs. 2 dieses Artikels vorzunehmen und die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um den in Abs. 3 dieses Artikels vorgesehenen Fall zu regeln. Art. 78 Abs. 3 ZK erlaubt den

Zollbehörden im Rahmen ihrer Pflichten generell eine nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung. Die Möglichkeit der Zollbehörden ist jedoch an die Einhaltung des Grundsatzes der Rechtssicherheit geknüpft. Dem Interesse der Rechtssicherheit dient die Auferlegung einer angemessenen Verjährungsfrist. Da Art. 78 keine Verjährungsfrist für die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung vorsieht, der Mitgliedstaat Österreich von der Ermächtigung, dieses Verfahren an eine angemessene Frist zu knüpfen, nicht Gebrauch gemacht hat, insoweit also keine spezielle Vorschrift vorgesehen ist, können die Zollbehörden nach Art. 221 Abs. 3 ZK innerhalb von drei Jahren ab dem Entstehen der Zollschuld eine neue Zollschuld mitteilen bzw. Korrekturen in Zollanmeldungen vornehmen. Ist die Frist verstrichen, so ist die Schuld verjährt und damit im Sinne von Art. 233 ZK erloschen.

Die Verjährung beginnt mit dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, also in dem Zeitpunkt, in dem eine betroffene Zollanmeldung angenommen wird (Art. 201 Abs. 2 ZK).

Die verfahrensgegenständlichen 1.239 Zollanmeldungen wurden von der Zollverwaltung in den Jahren 2010 bis 2012 angenommen. Die Annahme der jeweiligen Anmeldung war der Zeitpunkt der Zollschuldentstehung. Die Verjährungsfrist hat bei den zur Prüfung vorgelegten Zollanmeldungen spätestens Ende 2012 begonnen und ist die regelmäßige Verjährung damit spätestens Ende 2015 eingetreten.

Der Bf ist beizupflichten, dass bei nachträglichen Prüfungen von Anmeldungen nach Art. 78 ZK in einem ersten Schritt zu erwägen ist, ob eine Prüfung vorzunehmen ist. Erst dann ist - gegebenenfalls - in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Zollanmeldungen zu korrigieren sind. Beides, sowohl die Überprüfung auf Antrag des Anmelders nach Art. 78 ZK hinsichtlich der Frage, ob sie überhaupt vorgenommen werden soll, als auch hinsichtlich ihres Ergebnisses liegt im Ermessen der Zollbehörden.

Weil aber hinsichtlich aller betroffenen Zollanmeldungen spätestens Ende 2015 - wie oben dargestellt - die regelmäßige Verjährung eingetreten ist, sind das Zollamt und das BFG sachlich unzuständig geworden. Korrekturmöglichkeiten sind in Wahrung des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht mehr möglich.

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

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Hinterzogen bedeutet in diesem Zusammenhang, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Ob eine Abgabe als hinterzogen anzusehen ist, ist eine Vorfrage, für deren

Beantwortung ein rechtskräftiger Schuldspruch im Finanzstrafverfahren grundsätzlich nicht erforderlich wäre.

Für die Beurteilung der Frage, ob im gegenständlichen Fall die zehnjährige Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG zur Anwendung zu gelangen hat, ist es also erforderlich, dass der Zollschuldner oder andere an der Tat Beteiligte (eine) vorsätzliche Abgabenhinterziehung(en) begangen hat (haben).

Weil aus der Sicht des Aktengeschehens und auch sonst aus dem Verfahren hinsichtlich der zur Prüfung vorgelegten Anmeldungen keine Gründe für eine Verlängerung der Verjährungsfrist im Sinne von Art. 221 Abs. 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG offenkundig oder gar bekannt sind, haben sich diesbezügliche Überprüfungen erübrigt.

C) Zum Vorbringen in der mündlichen Verhandlung:

Das Urteil des EuGH vom 10. Dezember 2015 (Rs C-427/14, EU:C:2015:803, *Veloserviss*) ist insofern nicht einschlägig, als der EuGH ausgeführt hat, dass Art. 78 ZK einer nationalen Regelung, die Möglichkeiten der Zollbehörden, in offener regelmäßiger Verjährungsfrist eine erneute nachträgliche Prüfung vorzunehmen, einschränkt, entgegensteht.

Im Gegenstand musste jedoch eine in offener Verjährungsfrist möglich gewesene uneingeschränkte Prüfung an den Voraussetzungen, eine Prüfung vorzunehmen, scheitern.

Das Urteil des EuGH vom 2. Juni 2016 (Rs C-226/14 bzw. verbundene Rs C-228/14, EU:C:2016:405, *Eurogate*) ist insofern nicht einschlägig, als der EuGH in dieser Entscheidung im Zusammenhang mit der Festsetzung der Mehrwertsteuer darauf hingewiesen hat, dass Mehrwertsteuer dann nicht geschuldet wird, wenn die Ware wieder ausgeführt wurde.

Im Gegenstand hingegen war jedoch - wie von der Bf im Antrag vom 21. Dezember 2013 dargestellt - eine beantragte Änderung der Vertreterindikation nach Art. 78 ZK in Fällen, in denen die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit ig Anschlusslieferung beantragt wurde, zu beurteilen. Eine Nacherhebung der Mehrwertsteuer war zudem nicht Gegenstand des Verfahrens.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25 Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 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 VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil sich das BFG bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen dieser Entscheidung wiedergegebene Rechtsprechung des EuGH und des VwGH stützen konnte.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Juni 2016