

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. über die als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung der Bfin, Adr, vertreten durch die V., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 20. März 2013, Zi. \*\*\*\*\*/\*\*\*/27/2011, betreffend Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 239 Zollkodex (ZK) iVm § 83 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), nach der am 1. Juni 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Mit dem als "Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2011, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*/11/2011, teilte das Zollamt Z. der Beschwerdeführerin die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 3.514,59 zur Zollanmeldung CRN \*\*\*\*\*IND35F89 mit, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliegen würden. Der Bescheid wurde im Instanzenzug mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 10. März 2015, GZ. RV/5200057/2012, bestätigt.

Mit Eingabe vom 21. Juni 2012 beantragte die Beschwerdeführerin die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG. Die Beschwerdeführerin sei im November 2011 mit der Verzollung der Waren im Verfahren 4200 beauftragt worden. Ungeachtet dessen, dass die Waren angeblich im Bestimmungsland keiner Besteuerung unterworfen worden seien, habe man sämtliche Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt. Ob die Waren im Bestimmungsland tatsächlich besteuert worden sind, sei für die Frage der Haftung der Beschwerdeführerin irrelevant.

Es stelle ein unbillige Härte dar, wenn der Beschwerdeführerin Zollabgaben für eine angebliche Steuerhinterziehung des Empfängers vorgeschrieben werden, an der sie und ihre Mitarbeiter nicht beteiligt gewesen seien und die von ihnen auch nicht erkannt werden hätte können. Dies insbesondere auch im Hinblick auf die Gutglaubensregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG.

Es seien die Voraussetzungen des § 83 ZollR-DG erfüllt, weil die Abgabenvorschreibung nach Lage der Sache unbillig sei und angesichts der hohen Nachforderung die wirtschaftliche Lage der Beschwerdeführerin erheblich beeinträchtigt werde.

Schließlich sei durch die Arbeitsrichtlinien für die Zollämter (ZK-4200) nunmehr ausdrücklich klargestellt worden, dass ein die Erstattung nach Art. 239 ZK und § 83 ZollR-DG rechtfertigender Grund anzunehmen sei, wenn der Anmelder nicht vorsteuerabzugsberechtigt sei, der Gutglaubensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 wirkungslos bleibe und mangelnde Kausalität des Verhaltens des Anmelders vorliege.

Das Zollamt wies den Antrag mit Bescheid, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*/27/2011, vom 20. März 2013 ab. Der Umstand, dass die Antragstellerin die Verwaltungsanweisungen in einem Fall, in dem der Bestimmungsmitgliedstaat ein anderer ist als derjenige, der die UID des Empfängers ausgestellt hat, nicht beachtet habe, stelle grobe Fahrlässigkeit dar, die einen Erlass nach Lage der Sache ausschließe. Existenzgefährdung sei nicht geltend gemacht worden. Die unsubstantiierte Behauptung einer erheblichen wirtschaftlichen Beeinträchtigung sei hierfür nicht ausreichend.

Die dagegen erhobene Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2013, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*/48/2011, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 6. Juni 2013. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen brachte die Beschwerdeführerin vor, dass das Zollamt nicht berücksichtigt habe, dass mit mehreren Bescheiden Abgaben in Höhe von über zwei Millionen Euro nachgefordert worden seien. Es sei evident unrichtig isoliert auf die einzelnen Bescheide abzustellen.

Ein besonderer Fall liege schon deshalb vor, weil vom Bundesministerium für Finanzen die Auskunft erteilt worden sei, dass ein Zollspediteur, der auf die Sonder-UID eine Versendung zur innergemeinschaftlichen Weiterbeförderung anmeldet, die entsprechenden Unterlagen vorlege sowie die UID-Nummer-Überprüfung nach Level 2 durchführe, nicht zur Haftung für die Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden könne. Die Abfertigungen

seien ausschließlich im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft vorgenommen worden.

Es sei darüber hinaus festzuhalten, dass für die Erstattung wegen Billigkeit nach § 83 ZollR-DG ein besonderer Grund nach Art. 239 ZK gar nicht erforderlich sei, da angesichts des Umstandes, dass die Waren nachweislich nicht in Österreich in den freien Verkehr gebracht wurden, die sachliche Rechtfertigung für eine Vorschreibung fehle.

Nach § 83 ZollR-DG sei die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls dann zu erstatten, wenn die Existenz des Abgabenschuldner durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet sei. Die Beschwerdeführerin habe in den betreffenden Jahren gerade einmal 2 Angestellte beschäftigt, das Anlagevermögen habe zu keinem Zeitpunkt € 8.000,00 überschritten und zuletzt € 3.165,00 betragen. Im Jahr 2011 habe der Bilanzgewinn insgesamt € 73.963,00 betragen, darin sei aber der Gewinnvortrag aller Vorjahres in Höhe von rund € 58.000,00 inkludiert, sodass der gesamte Jahresgewinn 2011 gerade einmal ca. € 5.000,00 betragen habe. Es sei daher evident, dass die Bezahlung der insgesamt vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer die ernsthafte Gefährdung der Beschwerdeführerin bedeute.

In der mündlichen Verhandlung betonte der Vertreter der Beschwerdeführerin noch einmal, dass diese und andere Zollabfertigungen aufgrund des Vertrauens in das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 2002 erfolgt seien und die gegenständliche Vorschreibung im Konnex mit den insgesamt vorgeschriebenen zwei Millionen Euro und vor dem Hintergrund der Gläubigergleichbehandlung bei Insolvenzgefährdung zu sehen sei.

## II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte am 4. November 2011 als indirekte Vertreterin der M., London, Großbritannien, bei der Zollstelle Zs die Überführung einer Sendung von 2 Packstücken Parfümeriewaren mit einer Rohmasse von 463 kg in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200). Als Versenderin (Feld 2) wurde die zypriotische Gesellschaft A-Ltd und als Warenempfänger (Feld 8) das von der Beschwerdeführerin vertretene Unternehmen mit seiner britischen UID-Nummer angegeben. Als Versendungsland wurde im Feld 15 (Vers./Aus.L.C.) "CY" für Zypern und als Bestimmungsland im Feld 17 (Best.L.code) "GB" für Großbritannien erklärt. Die Beschwerdeführerin verwendete für die Zollanmeldung die ihr zugeteilte "Sonder-UID".

Die Waren waren jedoch nach der bereits im Zeitpunkt der Abfertigung vorliegenden Fakta und der Frachtpapiere nicht für Großbritannien bestimmt, sondern sollten zur Zweigniederlassung des Logistikunternehmen F. d.o.o. nach C./Slowenien transportiert werden. Die Angabe einer Anschrift und einer slowenischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des (tatsächlichen) Endempfängers in Slowenien erfolgte nicht.

Die Einfuhrumsatzsteuer wurde antragsgemäß zunächst nicht festgesetzt.

Die zypriotische Gesellschaft hatte bei der Zweigniederlassung des slowenischen Logistikunternehmens ein Lager angemietet.

Im Anschluss an die nachträgliche Prüfung der Zollanmeldung setzte das Zollamt mit Bescheid vom 21. Dezember 2011, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*\*/11/2011, die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 3.514,59 fest.

Die Beschwerdeführerin ist ein 100%iges Tochterunternehmen der schweizerischen X-AG in B. und erbringt ausschließlich Leistungen für AG. Sie verwendet auch das Aufschubkonto der AG und beschäftigt zwei Angestellte. Die Zollanmeldungen werden auch zum Teil von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Muttergesellschaft erstellt.

Nach der letzten verfügbaren Bilanz erwirtschaftete das Unternehmen im Jahr 2013 einen Gewinn von rund 21.000,00 Euro. Mit den Gewinnvorträgen aus den Vorjahren beträgt der Bilanzgewinn insgesamt € 130.178,88. Den Verbindlichkeiten von € 24.947,66 standen per 31. 12. 2013 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände von € 174.163,81 gegenüber.

### III. Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich schlüssig und zweifelsfrei aus den Akten, insbesondere aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer und dem Jahresabschluss 2013.

### IV. Rechtslage:

Im Beschwerdefall ist gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Beschwerde vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Art. 239 ZK lautet:

*"Art. 239 (1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle*

- werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt;*
- ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden.*

*(2) Die Erstattung oder der Erlass der Abgaben aus den in Absatz 1 genannten Gründen erfolgt auf Antrag; dieser ist innerhalb von zwölf Monaten nach der*

*Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen. Jedoch können*

- *in begründeten Ausnahmefällen die Zollbehörden diese Frist verlängern,*
- *in bestimmten Fällen kürzere Fristen im Ausschussverfahren festgelegt werden."*

Art. 899 Abs. 1 und 2 ZK-DVO lautet:

*"Art. 899 (1) Stellt die Entscheidungsbehörde, bei der eine Erstattung oder ein Erlass nach Artikel 239 Absatz 2 Zollkodex beantragt worden ist, fest,*

- *dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 900 bis 903 beschriebenen Tatbestände erfüllen und keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so erstattet oder erlässt sie die betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben;*
- *dass die für diesen Antrag vorgebrachten Gründe einen der in Artikel 904 beschriebenen Tatbestände erfüllen, so lehnt sie die Erstattung oder den Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ab.*

*(2) In allen anderen Fällen, ausgenommen bei einer Befassung der Kommission gemäß Artikel 905, entscheidet die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.*

*Ist Artikel 905 Absatz 2 zweiter Anstrich anwendbar, so können die Zollbehörden erst entscheiden, die in Frage stehenden Abgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn das nach den Artikeln 906 bis 909 eingeleitete Verfahren abgeschlossen ist."*

§ 83 ZollR-DG lautet:

*"§ 83. Im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 ZK in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzterenfalls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Europäische Kommission hat zu unterbleiben."*

## V. Rechtliche Erwägungen:

Da im vorliegenden Fall kein Sachverhalt vorliegt, der einem der in den Artikeln 900 bis 904 ZK-DVO angeführten Fällen entspricht, setzt eine Erstattung von Einfuhrabgaben gemäß Art. 239 Abs. 2 ZK iVm Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO voraus, dass es sich um einen

besonderen Fall handelt, der sich aus Umständen ergibt, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtlich Fahrlässigkeit zurückzuführen sind.

Ein besonderer Fall ist nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes dann gegeben, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass sich der Abgabenschuldner im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Lage befindet und dass er ohne diese Umstände den Nachteil, der in der Nacherhebung der Zölle liegt, nicht erlitten hätte (vgl. zB EuGH vom 26.3.1987, Rs C-58/86, Rn 22, "Cooperative agricole d'approvisionnement des Avirons"; EuGH vom 25.02.1999, Rs C-86/97, Rn 21 und 22 "Trans-Ex-Import").

Art. 239 ZK stellt somit eine allgemeine Billigkeitsklausel dar, die für eine Ausnahmesituation gelten soll.

Die Nacherhebung der gemäß Art. 204 Abs.1 Buchst. b ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandenen Einfuhrumsatzsteuerschuld nach § 71a ZollR-DG bei der Beschwerdeführerin als indirekt vertretende Spedition stellt keinen besonderen Fall im Sinne des Art. 239 ZK dar. Es handelt sich dabei um ein normales Geschäftsrisiko, welches alle Zollanmelder in der gleichen Situation trifft. Es obliegt den Wirtschaftsbeteiligten, alle erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um sich gegen solche Risiken abzusichern.

§ 83 ZollR-DG definiert für den Bereich der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben (darunter auch die Einfuhrumsatzsteuer) den Begriff des "besonderen Falles". Demnach liegt ein besonderer Fall vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 236 BAO liegt eine sachliche Unbilligkeit unter anderem dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; VwGH 25.1.2001, 98/15/0176; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091; VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022; VwGH 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), „*sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist*“ (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Im Gegenteil, der Gesetzgeber hat mit § 71a ZollR-DG normiert, dass in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatz-

steuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder schuldet, wenn er nicht bereits nach Artikel 204 Abs. 3 ZK selber als Schuldner in Betracht kommt.

Die Beschwerdeführerin vermag auch mit dem Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. August 2002 nichts für sich zu gewinnen. Abgesehen davon, dass es nicht an die Beschwerdeführerin gerichtet war, wurden im gegenständlichen Einfuhrfall die Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 in der Fassung BGBl. II Nr. 172/2010 nicht eingehalten und auch die bestehenden Verwaltungsanweisungen bei der Verwendung der Sonder-UID beim Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat, in dem der Endempfänger ansässig ist, eingehalten

Aufgrund der Missachtung der bestehenden Bestimmungen ist zudem von einer groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit auszugehen, welche eine Erstattung nach Lage des Falles ohnehin ausschließt. Aufgrund der ihr bei der Abfertigung vorliegenden Unterlagen hätte die Beschwerdeführerin leicht erkennen können und müssen, dass die Waren nicht nach Großbritannien sondern nach Slowenien verbracht werden sollten. Dies hätte sie zum Anlass nehmen müssen, den tatsächlichen Empfänger der Waren in Slowenien festzustellen und sich dessen UID-Nummer zu besorgen und in der Zollanmeldung anzuführen, andernfalls sie das Verfahren 4200 unter Verwendung der ihr zugeteilten Sonder-UID nicht in Anspruch nehmen hätte dürfen.

Dabei darf nicht unerwähnt bleiben, dass mit Beginn des Jahres 2011 die Bestimmung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ergänzt wurde und die zu machenden Angaben festgelegt wurden. Schon bei Beachtung dieser Bestimmungen hätte die Beschwerdeführerin die Zollanmeldung in dieser Form nicht abgeben dürfen.

§ 83 ZollR-DG sieht eine verschuldensunabhängige Erstattung vor, wenn die Existenz des Abgabenschuldners ernsthaft gefährdet ist.

Auch diese Voraussetzung liegt nicht vor. Bei einer - bereits entrichteten – Abgabenschuld in Höhe von € 3.514,89 kann wohl nicht ernsthaft von einer Existenzgefährdung gesprochen werden. Der letzte Jahresabschluss (Jahr 2013) weist Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände im Wert von € 174.163,81 und einen Bilanzgewinn (einschl. Gewinnvortrag) von € 130.178,88 aus. Das Eigenkapital betrug € 148.347,09. Dem standen Verbindlichkeiten von lediglich € 24.047,66 gegenüber.

Die nicht Gegenstand dieses Erstattungsverfahrens bildenden weiteren Vorschreibungen von Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt rund zwei Millionen Euro vermag das Vorliegen einer Existenzgefährdung durch die gegenständliche Abgabenvorschreibung in Höhe von € 3.514,59 nicht zu begründen. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine diesbezügliche Erstattung bzw. für einen Erlass wird in den betreffenden Verfahren zu beurteilen sein. Dies gilt auch für den Hinweis auf allfällige Überlegungen der Beschwerdeführerin aufgrund von unternehmensrechtlichen Bestimmungen die ihr mit

verschiedenen Bescheiden vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer in der Unternehmensbilanz entsprechend darzustellen, wodurch sich eine Überschuldung der Gesellschaft ergebe.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### VI. Zur Zulässigkeit einer Revision:

Die für die Lösung des Beschwerdefalls bedeutsamen Rechtsfragen sind, soweit sich deren Lösung nicht ohnedies bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt oder Tatsachenfragen darstellen, in der Rechtsprechung des VwGH und des Europäischen Gerichtshofes ausreichend beantwortet. Die Voraussetzungen einer ordentlichen Revision iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Innsbruck, am 26. Juni 2015