

## 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 V., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Z., vertreten durch Vz, vom 6. September 2011, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*/05/2011, soweit dieser die Einfuhrumsatzsteuer betrifft, nach der am 1. März 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

1. Die als Beschwerde geltende Berufung 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 6. September 2011, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*/05/2011, teilte das Zollamt Z. der Beschwerdeführerin in 8 Einfuhrfällen des Zeitraumes 10. Dezember 2010 bis 5. Juli 2011 die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 63.306,15 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von insgesamt € 754,38 fest, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliegen würden. Unter Anführung der von den zuständigen Behörden zu den einzelnen Empfängern über-

mittelten Informationen führte das Zollamt begründend aus, dass eine betrügerische oder missbäuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei. Die Steuerschuld sei gemäß Art. 204 Abs. 1 ZK iVm. § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 15. September 2011 der Rechtsbehelf der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) erhoben und die ersatzlose Aufhebung bzw. die Abänderung der Abgaben auf € 0,00 beantragt.

Begründend brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass sämtliche Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen würden. In diesem Zusammenhang sei auf die Regelung des Art. 7 Abs. 4 UStG (Binnenmarktregelung) zu verweisen, wonach eine Lieferung selbst dann als steuerfrei anzusehen sei, wenn die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG nicht vorliegen würden, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruhe und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen habe können. Die Beschwerdeführerin sei der ihr obliegenden Sorgfaltspflicht vollumfänglich nachgekommen. Im Übrigen fehle den österreichischen Abgabenbehörden eine Kompetenz zur Vorschreibung der Umsatzsteuer. Eine Nachforderung könne allenfalls in den Bestimmungsländern durchgeführt werden.

Das Zollamt wies die Berufung betreffend die Einfuhrumsatzsteuer mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2012, Zahl \*\*\*\*\*/\*\*\*\*/09/2011, gemeinsam mit vier weiteren Berufungen in ähnlich gelagerten Fällen als unbegründet ab.

In den Erwägungen führte das Zollamt zunächst aus, dass die Waren in den freien Verkehr der Union gelangt seien. Da die Überführung in den freien Verkehr in Österreich erfolgt sei, sei auch Österreich gemäß Art. 215 Abs. 1 ZK zweifelsfrei für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

Unter Hinweis auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Dezember 2011, GZen. ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10, sowie auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs C-285/09, R., führte das Zollamt weiters aus, dass die Vertrauenschutzbestimmung des Art. 7 Abs. 4 UStG bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nicht anwendbar sei und in den Fällen, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern müsse und ihn zu verpflichten habe, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehe. Da in den meisten Fällen die Amtshilfeersuchen ergeben hätten, dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat der Zahlung der Mehrwertsteuer entgangen sei, sei die Vorschreibung zu Recht erfolgt. Im Fall der T\_SL hätten die spanischen Behörden die Unternehmereigenschaft verneint, sodass die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfüllt gewesen seien.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 2. März 2012 der Rechtsbehelf der Beschwerde (nunmehr Vorlageantrag) erhoben.

Zu "K-Eood" führte die Beschwerdeführerin aus, dass der Umstand, dass laut den bulgarischen Behörden eine Steuerprüfung laufe, beweise, dass die Gesellschaft existiere, auch wenn möglicherweise die aktuelle Geschäftssadresse nicht eruierbar sei, und dass sich die bulgarischen Behörden hinsichtlich der Verpflichtung des Empfängers entsprechende Anmeldungen der Erwerbe abzugeben, selbst kümmern werden. Daraus sei zu schließen, dass naturgemäß den österreichischen Behörden hiefür jede Kompetenz fehle.

Weiters führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Behauptung "B-Eood" bzw. "T\_SL" seien "*nicht korrekte Firmen*" keine geeignete Grundlage für eine Abgaben-nachforderung sei. Zu erwähnen sei auch, dass die Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der T\_SL am 22. Juni 2011 im Umkehrschluss beweise, dass diese jedenfalls bis zu diesem Zeitpunkt gegenüber den Abgabenbehörden als steuerlicher Unternehmer gegolten habe und daher jedenfalls die bis zu diesem Tag durchgeföhrten Warenanmeldungen, auch im Rahmen eines "*Verfahrens zur innergemeinschaftlichen Weiterlieferung*" korrekt seien. Zur noch am 5. Juli 2011 abgegebenen Anmeldung sei festzuhalten, dass diese nicht einmal 14 Tage nach der angeblichen Löschung erfolgt sei und aufgrund der kurzen Zeitspanne die Beschwerdeführerin noch darauf vertrauen habe können, dass die eingeholte UID-Abfrage wirksam sei.

Die bulgarischen Behörden hätten nach ihrer Auskunft Umsatzsteuer in Höhe von 150.000 Euro vorgeschrieben. Die Vorschreibung durch die österreichischen Behörden sei daher eine klassische Doppelvorschreibung für ein und denselben Vorgang. Dies sei unzulässig.

Die Auskunft der bulgarischen Behörden, dass die Empfänger "*unzuverlässige Steuer-pflichtige*" oder "*riskante Gesellschaften*" seien, sei nicht näher begründet und als bloße pauschale Feststellung ohne jegliches Tatsachensubstrat unzulässig, weil einer Überprüfung und Bewertung im Rechtshilfeweg nicht zugänglich.

Ohne Bezug zum konkreten Beschwerdefall führte die Beschwerdeführerin aus, dass kein Sorgfaltsverstoß der Beschwerdeführerin und keine Verletzung der Vorschriften der Binnenmarktregelung des Umsatzsteuergesetzes vorliegen würde. Außerdem käme der Gutgläubenschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG zum Tragen. Zu Unrecht habe die Abgabenbehörde der Beschwerdeführerin den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer verwehrt bzw. von nicht von der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 71a ZollR- DG Abstand genommen.

Die Festsetzung der Abgabenerhöhung wurde mit Berufungsentscheidung vom 11. Dezember 2012, GZ ZRV/0151-Z2L/12, im Nachhang zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 2012, Zi. 2012/16/0090, aufgehoben.

Die beantragte mündliche Verhandlung wurde am 1. März 2016 durchgeföhrt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

## II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum vom 10. Dezember 2010 bis zum 5. Juli 2011 bei verschiedenen Zollstellen des Zollamtes Z. als indirekte Vertreterin der bulgarischen Gesellschaft K-Eood (UID BG \*\*\*\*\* ) in drei Einfuhrfällen, der ebenfalls bulgarischen Gesellschaft B-Eood (UID BG \*\*\*\*\* ) in zwei Einfuhrfällen und der spanischen Gesellschaft T-SL (ES B\*\*\*\*\* ) in drei Einfuhrfällen die Überführung von Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42). Als Versender/Ausführer wurde im Feld 2 der Zollanmeldungen jeweils die S-AG in A., Schweiz, angegeben.

Die Abwicklung erfolgte dergestalt, dass die S-AG die Waren in deren Lager (offenes Zolllager) an den jeweiligen Frachtführer übergeben hat. Die Verschaffung der Verfügungsmacht an die Abnehmer erfolgte bereits in der Schweiz. Der Transport bis zur österreichischen Grenze wurde im Versandverfahren (T1) durchgeführt. Die Beauftragung zur Abwicklung der Zollformalitäten erfolgte über die S-AG. Die Beschwerdeführerin hatte keinen direkten Kontakt mit den von ihr vertretenen Gesellschaften.

Die Zollanmeldungen wurden jeweils wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zunächst nicht festgesetzt.

### Zu "K-Eood":

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr erfolgte am 10. und 21. Dezember 2010 und am 27. April 2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde nur am 30. November 2010 durchgeführt. Die Gesellschaft wurde von den bulgarischen Behörden aber bereits im April 2011 an der angegebenen Anschrift nicht aufgefunden. Die bulgarischen Behörden hegen Zweifel, dass tatsächlich Lieferungen an diese Gesellschaft vorliegen.

Die Gesellschaft erklärte große Beträge an innergemeinschaftlichen Erwerben, aber nur einen minimal zu zahlenden Umsatzsteuerbetrag. Die von der S-AG erworbenen Waren wurden im Erwerbs- und Verkaufsprotokoll mit gleichem Wert gleichzeitig als Verkauf an die Beschwerdeführerin unter Angabe deren Sonder-UID ausgewiesen.

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer wurde über Veranlassung der bulgarischen Behörden am 18. Mai 2011 gelöscht.

Die bulgarischen Behörden forderten in der Folge Erwerbsteuer in Höhe von rund 150.000 Euro nach. Ein Kontakt mit dem Manager bzw. Eigentümer der K-Eood (Einzel-GmbH), konnte nicht hergestellt werden.

### Zu " B-Eood ":

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr für die am 15. April 2011 registrierte Gesellschaft erfolgte am 27. April und am 16. Juni

2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde nur am 20. April 2011 durchgeführt. Die Registrierung der UID-Nr. wurde von den bulgarischen Behörden am 21. Juli 2011 widerrufen.

An der angegebenen Adresse (Adr1\_B-Eood befindet sich ein Büro einer Kabelfernsehgesellschaft. Die Gesellschaft hatte weder Verkaufsräume, noch Personal mit Arbeitsverträgen. Die Gesellschaft konnte auch an der ab 16. Juli 2011 registrierten neuen Adresse "Adr\_B-Eood" nicht aufgefunden werden.

Von der Gesellschaft wurden "Null"-Erklärungen abgegeben. Dies ergibt sich wie im Fall der K-Eood dadurch, dass ebenfalls die im Erwerbsprotokoll angeführten Erwerbe von der S-AG mit dem exakt gleichem Wert gleichzeitig als Verkauf an die Beschwerdeführerin in das Verkaufsprotokoll aufgenommen wurden.

Zu "T\_SL"

Die Überführung der Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr der am 9. Februar 2011 registrierten Gesellschaft erfolgte am 27. April, am 7. Juni und am 5. Juli 2011. Ein qualifiziertes Bestätigungsverfahren (Stufe 2) wurde am 27. April 2011 durchgeführt. Eine weitere Anfrage am 26. Juli 2011 brachte ein negatives Ergebnis.

Mangels Erfüllens der Voraussetzungen, insbesondere wegen fehlender Geschäftstätigkeit an der registrierten Adresse und fehlender Verwaltung bzw. mangels eines vorhandenen Managements wurde die Gesellschaft mit 22. Juni 2011 wieder aus dem Register gelöscht.

An der registrierten Adresse befindet sich ein von einem anderen Unternehmen angemietetes Lager. Der bevollmächtigte Vertreter gab an, dass die registrierte Adresse eine private Wohnung sei und weiters, dass sie zwar beabsichtigten innergemeinschaftliche Erwerbe und Lieferungen auszuführen, derartige Aktivitäten aber noch nicht durchgeführt worden seien und auch keine Transaktionen erwartet würden. Die Gesellschaft habe kein Personal.

### III. 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.

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

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

*"(3) Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluß an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen*

*des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt."*

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, wurde dem Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 mit Wirkung 1. Jänner 2011 folgender Unterabsatz angehängt.

*"Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c genannten Nachweis erbringt:*

- a) *seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Steuerverretreters;*
- b) *die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle des der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;*
- c) *den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden."*

Art. 7 UStG 1994 lautet auszugsweise:

*"Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:*

1. *Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;*
2. *der Abnehmer ist*
  - a) *ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,*
  - b) ... oder
  - c) ...
3. *der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.*

*Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.*

*(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.*

*(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten."*

Gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gilt als Lieferung gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur - näher definierten - vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer.

Die nach Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 ergangene 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. Nr. 172/2010 lautet auszugsweise:

*"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 ...*

*§ 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) ...*

*§ 4. ...*

*Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen*

*§ 5. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muß der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachwiesen. 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.*

*§ 7. In den einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen (Art. 3 Abs. 1 UStG 1994) hat der Unternehmer folgendes aufzuzeichnen:*

- 1. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des verbrachten Gegenstandes,*
- 2. die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des im anderen Mitgliedstaates gelegenen Unternehmensteils,*
- 3. den Tag des Verbringens und*
- 4. die Bemessungsgrundlage nach Art. 4 Abs. 2 UStG 1994*

*§ 8. ..."*

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006 (im Folgenden: MwSt-SystRL).

Im Titel IX "Steuerbefreiungen" der MwSt-SystRL lautet unter Kapitel 1 "Allgemeine Bestimmungen" der Art. 131:

*"Artikel 131*

*Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen."*

Im Kapitel 4 "Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen" des Titels IX der MwSt-SystRL lautet Art. 138:

**"Artikel 138**

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

(2) Außer den in Absatz 1 genannten Lieferungen befreien die Mitgliedstaaten auch folgende Umsätze von der Steuer:

- a) ...
- b) ...

c) die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die gemäß Absatz 1 und den Buchstaben a und b des vorliegenden Absatzes von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde."

Im Kapitel 5 "Steuerbefreiungen bei der Einfuhr" des Titels IX der MwSt-SystRL lautet Art. 143 Buchstabe d):

**"Artikel 143**

*Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:*

...

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist;"

Mit Richtlinie 2009/69/EG des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr vom 25. Juni 2009, ABIEU L 175 vom 4.7.2009, wurde dem Artikel 143 MwSt-SystRL folgender Absatz angefügt:

„(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

- a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreters, der die Steuer schuldet;
- b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, oder seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, wenn die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c verbracht werden;
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.

Allerdings können die Mitgliedstaaten festlegen, dass der Nachweis nach Buchstabe c den zuständigen Behörden lediglich auf Ersuchen vorzulegen ist.“

Gemäß Art. 201 MwSt-SystRL wird bei der Einfuhr die Mehrwertsteuer von der Person oder den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

§ 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) lautet:

*"§ 2. (1) Das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsbereiches, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist."*

§ 26 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt, dass für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist.

Art. 204 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. 10. 1992, S.1 (Zollkodex - ZK) lautet:

*"(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen*

*a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder*

*b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,*

*es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.*

*(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.*

*(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat"*

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

Gemäß § 5 ZollR-DG hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgeblichen Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

#### IV. Beweiswürdigung:

##### a) zu "K-Eood"

Der relevante Sachverhalt ergibt sich aus dem Ergebnis des Informationsaustausches gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 zwischen der belangten Behörde und den zuständigen bulgarischen Behörden.

Die Gesellschaft konnte danach bereits zu einem Zeitpunkt an der angegebenen Anschrift nicht aufgefunden werden, zu dem der letzte der gegenständlich zu beurteilenden Verbringungsvorgänge noch nicht einmal abgeschlossen war. Die erste Mitteilung der bulgarischen Behörden erfolgte am 28. April 2011, die Übernahme der Waren soll laut CMR-Frachtbrief aber erst am 3. Mai 2011 erfolgt sein. Damit kann die Be-

schwerdeführerin aber durch die nachträglich beigebrachten Frachtbriefe (Kopie) nicht eindeutig und zweifelsfrei nachweisen, an wen die Waren tatsächlich verbracht bzw. geliefert worden sind. Die Bedenken der bulgarischen Behörden betreffend die tatsächliche Lieferung der Waren an die K-Eood sind berechtigt. Dies auch deshalb, weil die Übernahmebestätigungen auf den Frachtbriefen zwar jeweils einen Stempel des genannten Unternehmens enthalten, der Name der die Waren übernehmenden Person aber nicht leserlich ist und auch der (tatsächliche) Ort der Warenübernahme nicht vermerkt worden ist.

Die Mitteilung der bulgarischen Behörden, dass in der Steuererklärung nur ein minimal zu zahlender Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen worden sei, bestätigt sich durch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Erwerbs- und Verkaufsprotokolle. Darin wird der jeweilige Erwerb mit dem gleichen Wert als Lieferung zurück an die Beschwerdeführerin angeführt. Der Vertreter der Beschwerdeführerin versicherte in der mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei. Die gleichzeitige Aufnahme des Erwerbes in das Verkaufsprotokoll, wodurch sich im Ergebnis eine Nullerklärung ergibt, ist somit nicht anders zu bewerten, als wenn die Erwerbe nicht angemeldet worden wären. Der minimal zu zahlende Umsatzsteuerbetrag gibt sich aus der zusätzlichen Erklärung einer sonstigen Leistung. Die bulgarischen Behörden schrieben dementsprechend nachträglich Erwerbssteuer vor. Damit ist aber betreffend die gegenständlichen Einfuhrfälle von einer Steuerhinterziehung auszugehen.

Im Beschwerdeverfahren wurden weder Tatsachen aufgezeigt, nach Nachweise vorgelegt, die gegen diese Feststellungen sprechen würden. Wenn der Vertreter der Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die Steuerprüfung beweise, dass die Gesellschaft existiert habe, ist dem entgegenzuhalten, dass dies von der belangten Behörde nie bestritten wurde, nichts jedoch an der Nichtauffindbarkeit am angeblichen Sitz ändert.

Aufgrund dieser Umstände ist das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung gelangt, dass in den die K-Eood betreffenden Einfuhrfällen die verantwortlich handelnden Personen die Waren der Erwerbsbesteuerung entziehen wollten und auch der oder die wahren Empfänger der Waren verschleiert werden sollten.

#### b) Zu "B-Eood"

Der relevante Sachverhalt ergibt sich ebenso aus dem Ergebnis eines Informationsaustausches gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 zwischen der belangten Behörde und den zuständigen bulgarischen Behörden

Auch bei dieser Gesellschaft konnte von den zuständigen bulgarischen Behörden an der angegebenen Anschrift weder ein Vertreter der Gesellschaft, noch eine bevollmächtigte Person angetroffen werden. An der erklärten Adresse befindet sich das Büro einer Kabelfernsehgesellschaft. Die Überprüfung der Datenbanken ergab, dass die Gesellschaft weder Verkaufsräume, noch Personal mit Arbeitsverträgen hatte.

Der Hinweis des Vertreters, dass die Möglichkeit eines Office-Sharings bestehe, vermag die Feststellungen der bulgarischen Behörden mangels entsprechender Nachweise nicht in Zweifel zu ziehen. Im Übrigen konnte die Gesellschaft auch an der später bekannt gegebenen neuen Adresse nicht aufgefunden werden.

Damit kann die Beschwerdeführerin aber durch die nachträglich beigebrachten Frachtbriefe (Kopie) nicht eindeutig und zweifelsfrei nachweisen, an wen die Waren tatsächlich verbracht bzw. geliefert worden sind. Die Bedenken der bulgarischen Behörden betreffend die tatsächliche Beförderung der Waren an die B-Eood sind berechtigt. Dies auch deshalb, weil die Übernahmebestätigungen auf den Frachtbriefen zwar jeweils einen Stempel des genannten Unternehmens enthalten, der Name der die Waren übernehmenden Person aber nicht leserlich ist und auch der (tatsächliche) Ort der Warenübernahme nicht vermerkt worden ist.

Die Mitteilung der bulgarischen Behörden, dass "Null"-Erklärungen abgegeben worden sind, bestätigt sich durch die Übermittlung des Erwerbs- und Verkaufsprotokolls. Darin wird der jeweilige Erwerb mit dem gleichen Wert als Lieferung zurück an die Beschwerdeführerin angeführt. Der Vertreter der Beschwerdeführerin versicherte in der mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin nicht mit Parfümeriewaren handle und eine Rücklieferung nie erfolgt sei. Die gleichzeitige Aufnahme des Erwerbes in das Verkaufsprotokoll, wodurch sich im Ergebnis eine Nullerklärung ergibt, ist nicht anders zu bewerten, als wenn die Erwerbe gar nicht angemeldet worden wären. Damit ist aber betreffend die gegenständlichen Einfuhrfälle ebenso von einer Steuerhinterziehung auszugehen.

Im Beschwerdeverfahren wurden auch diesbezüglich weder Tatsachen aufgezeigt, nach Nachweise vorgelegt, die gegen die Feststellungen sprechen würden. Wenn der Vertreter der Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beweise, dass die Gesellschaft existiert habe, ist dem entgegenzuhalten, dass dies von der belangten Behörde nie bestritten wurde und nichts an der Nichtauffindbarkeit am angegebenen Sitz ändert.

Aufgrund dieser Umstände ist das Bundesfinanzgericht auch hier zur Überzeugung gelangt, dass in den die B-Eood betreffenden Einfuhrfällen die verantwortlich handelnden Personen die Waren der Erwerbsbesteuerung entziehen wollten und auch der wahre Empfänger der Waren verschleiert werden sollte.

c) zu "T-SL"

Der relevante Sacherhalt ergibt sich aus den am 7. Juli 2011 mitgeteilten Feststellungen der zuständigen spanischen Behörde im Rahmen des Informationsaustausches gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 aufrund der Anfrage vom 9. Mai 2011.

Im Hinblick auf die Rahmen eines Lokalaugenscheines vor Ort zeitnah zu den Versendungen gewonnenen Erkenntnisse vermag die Beschwerdeführerin das tatsächliche Verbringen der Waren zum genannten Unternehmen ebenso nicht eindeutig und zweifelsfrei nachzuweisen.

Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten Formulare 349 "Declaration recapitulativa de operaciones intracomunitarias" (= Zusammenstellung über innergemeinschaftliche Lieferungen) ändern daran nichts. Diese nicht von den spanischen Behörden beglaubigten Kopien enthalten weder eine firmenmäßige Zeichnung, noch einen Nachweis über die Tatsache und den Zeitpunkt der Einbringung beim zuständigen Finanzamt. Aus dem Mehrwertsteuer-Informationssystem ergibt sich auch nicht, dass die Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer widerrufen worden wäre. Die erteilte Auskunft wurde von den spanischen Behörden auch nicht zurückgenommen oder berichtigt.

#### V. Rechtliche Erwägungen:

Die Parfümeriewaren sind durch ihre Anmeldung zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (Verfahrenscode 42) in das Inland eingeführt worden. Der Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1994 ist daher ohne Zweifel erfüllt. Ob ein Gegenstand der Einfuhr nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll bzw. ob er in der Folge in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gebracht wird, ist ohne Bedeutung (vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 442 mwN).

Die Beschwerdeführerin übersieht in ihrer Argumentation, dass das Verfahren 42 die Überführung in den "...steuerrechtlich freien Verkehr" mitumfasst.

Soweit die Beschwerdeführerin eine Vorsteuerabzugsberechtigung für sich als Speditionsunternehmen beanspruchen möchte, ist sie darauf zu verweisen, dass Gegenstand des Verfahrens nicht der Vorsteuerabzug, sondern die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 ist. Davon abgesehen ist nach § 72a letzter Satz ZollR-DG die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erheben, wenn eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist.

Aufgrund der personenbezogenen Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a) und Z 3 UStG 1994 setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass der Unternehmer nachweist, wer der Abnehmer der Lieferung ist. Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb "*ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang*" und dabei Teil eines "*innergemeinschaftlichen Umsatzes*" sind, der bezweckt, die "*Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt*". Somit setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass aufgrund der zutreffenden Angaben des leistenden Unternehmers die Person des Abnehmers (Erwerbers) dieser Lieferung bekannt ist, da sonst das Ziel die Steuereinnahmen dadurch auf den Bestimmungsmittelstaat zu verlagern und dass der Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist, nicht erreicht werden kann (vgl. BFH vom 17.2.2011, V R 28/10, Rn 18f mit Hinweisen auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union - EuGH).

Der Unternehmer (Steuerpflichtige) hat die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung unter Berücksichtigung der von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen nachzuweisen (EuGH-Urteil Rs. C-285/09, EU:C:2010:742, R., Rn. 43 und 46).

Diese Bedingungen ergeben sich aus Art. 7 UStG 1994 in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 401/1996. Hierzu gehören auch (zutreffende) Angaben zur Person des Erwerbers (Abnehmers) wie Name, Anschrift und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Der Unternehmer kann grundsätzlich die innergemeinschaftliche Lieferung als steuerfrei behandeln, wenn er die nach § 7 UStG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 401/1996 bestehenden Nachweispflichten erfüllt. Kommt der Unternehmer demgegenüber den Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen. Dient der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 7 UStG 1994 iVm der Verordnung BGBI 401/1996 aber dazu, die Identität des Erwerbers zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen, kann der Unternehmer die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung auch nicht aufgrund des objektiven Nachweises ihrer Voraussetzungen in Anspruch nehmen (vgl. Rn 23 und 24 des oben zitierten BFH-Urteils mit Bezugnahme auf das EuGH-Urteil in der Rs. C-285/09, EU:C:2010:745, R.).

Aufgrund der Feststellungen der zuständigen Behörden, dass die in den Zollanmeldungen genannten Abnehmer/Erwerber der Waren an den angegebenen Anschriften nicht aufgefunden werden konnten bzw. an dem Ort keine Geschäftstätigkeit entfalteten, stellen die vorgelegten Versendungsbelege keine ausreichenden Nachweise zur Erlangung der Steuerfreiheit wegen Vorliegens einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines diesem gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens dar. Es bestehen berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der Angaben. Es muss davon ausgegangen werden, dass der tatsächliche Bestimmungsort und der oder die tatsächlichen Abnehmer nicht bekannt gegeben worden sind.

Darüber hinaus hat der EuGH in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in der Rs. C-131/13, EU:C:2014:2455, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof*, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rn 42), der Gerichtshof schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rn 43), dass der Gerichtshof daraus in ständiger Rechtsprechung zum Vorsteuerabzugsrecht nach der Sechsten Richtlinie hergeleitet habe, dass die nationalen Behörden und Gerichte dieses Recht zu versagen haben, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass es in betrügerische Weise geltend gemacht wird (Rn 44), sich aus der Rechtsprechung ergebe, dass ein Missbrauch oder Betrug diese Folge auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung hat (Rn 45).

Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rn 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden sind, in dem diese Rechte beansprucht werden (Rn 69).

Wie der EuGH in diesem Urteil weiters ausführte, verbiete es die MwSt-SystRL nicht, in einem solchen Fall einem Steuerpflichtigen dieses Recht auch im Hinblick auf die besondere Funktion, die dem Recht auf Mehrwertsteuererstattung zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer zukommt, zu versagen (Rn 48).

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung muss aufgrund des gegebenen Sachverhalts die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung bzw. des diesem gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens in den gegenständlichen Einfuhrfällen versagt bleiben.

Damit liegt die Voraussetzung für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, nämlich das Vorliegen einer (steuerbefreiten) anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. eines gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens, nicht vor.

Der Empfangsmittelstaat wird in diesen Fällen auch nicht zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig - diese Zuständigkeit verbleibt beim Mittelstaat der Einfuhr - sondern kann lediglich die entsprechende Beträge der dort hinterzogenen Erwerbsteuer nacherheben und den diesbezüglichen Vorsteuerabzug im Sinne der zitierten Rechtsprechung verwehren.

Mit dem Hinweis auf Rn 42 des EuGH-Urturts *Teleos u. a.*, vom 27. September 2007, Rs C-409/04, EU:C:2007:548, vermag die Beschwerdeführerin nichts für sich zu gewinnen, da darin entgegen ihrer Ansicht nicht ausgesprochen worden ist, dass der Nachweis, dass der Gegenstand in einen anderen Mittelstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermittelstaat physisch verlassen hat, die einzige Voraussetzung für die Gewährung der Steuerfreiheit ist. Der Gerichtshof hat darin in ständiger Rechtsprechung vielmehr ausgesprochen, dass die zuständigen Behörden des Liefermittelstaats nicht befugt sind, einen gutgläubigen Lieferanten, der Beweise vorgelegt hat, die dem ersten Anschein nach sein Recht auf Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von Gegenständen belegen, zu verpflichten, später Mehrwertsteuer auf diesen Gegenstand zu entrichten, wenn die Beweise sich als falsch herausstellen, jedoch nicht erwiesen ist, dass der Lieferant an der Steuerhinterziehung beteiligt war, um sicher zu stellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu einer Beteiligung an einer solchen Steuerhinter-

ziehung führt (Rn 68). Der EuGH hat darin den Schutz des an einer Steuerhinterziehung nicht beteiligten gutgläubigen Lieferanten behandelt. Die Beschwerdeführerin war jedoch nicht Lieferantin und die Gutgläubigkeit der von ihr Vertretenen ist im Beschwerdefall zweifelslos nicht gegeben (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009).

Die Beschwerdeführerin als Anmelderin wird neben der von ihr vertretenen Warenempfängern zur Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b) ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollIR-DG (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf deren guten Glauben kommt es nach dem Wortlaut des § 71a ZollIR-DG nicht an.

Die vom Vertreter der Beschwerdeführerin weiters vertretene Rechtsansicht, dass in einem Fall der Gewährung der Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, eine sich ex-post herausstellende Hinterziehung der Erwerbsteuer im Empfangsmitgliedstaat die Zollbehörde des Einfuhrmitgliedstaates nicht mehr berechtige die Einfuhrumsatzsteuer nachzuerheben, kann nicht gefolgt werden.

Nach Art. 78 ZK können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen. Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen und unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, sind nach dessen Abs. 3 unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln. Dies kann zu einer Erstattung, Nacherhebung oder einem gänzlichen oder teilweisen Erlass der Eingangsabgaben führen.

Folgerichtig war die zunächst unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuer nachträglich vorzuschreiben. Die ursprüngliche Annahme der Zollanmeldung wie angemeldet und Überlassung der Ware steht einer solchen Maßnahme nicht entgegen.

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in seinem Urteil vom 10. Dezember 2015, Rs. C-427/14, EU:C:2015:803, "Veloserviss" für Recht erkannt, dass Art. 78 Abs. 3 ZK einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit der Zollbehörden einschränkt, eine erneute Prüfung vorzunehmen und daraus die Konsequenzen zu ziehen, indem eine neue Zollschuld festgesetzt wird (Rn 46). Eine Überprüfung der Zollanmeldungen kann daher sogar dann noch durchgeführt werden und eine entsprechende Nachforderung von Eingangsabgaben zur Folge haben, wenn bereits zu einem früheren Zeitpunkt eine Überprüfung stattgefunden hat. Es sind den Zollbehörden somit keine inhaltlichen, sondern nur zeitliche Grenzen gesetzt.

Die Beschwerdeführerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, weil es bei der innergemeinschaftlichen Verbringung an einem vom Lieferer verschiedenen Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (vgl. VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009). Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich nicht um einen liefernden Unternehmer, welcher nach dem Wortlaut dieser Bestimmung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen geschützt wird.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Eingangsabgabe, für deren Erhebung grundsätzlich die Zollbehörden zuständig sind. Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts erfolgen daher weitgehend nicht im Umsatzsteuergesetz, es sind vielmehr sinngemäß die Vorschriften für Zölle anzuwenden (§ 26 Abs. 1 UStG 1994). Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld. Im Umsatzsteuergesetz sind hingegen die Bemessungsgrundlage (§ 5), die Befreiungen (§ 6 Abs. 4), der Steuersatz (§ 10) und der Vorsteuerabzug bei der Einfuhr (§ 12) geregelt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 1; BFH 23.9.2009, VII R 44/08).

Der Vertreter der Beschwerdeführerin sieht nach seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung gegenständlich einen Anwendungsfall des EuGH-Urteils vom 21. Dezember 2011 in der Rs. C-499/10, EU:C:2011:871 (*Vlaamse Oliemaatschappij NV*).

Dieses Urteil ist zu Art. 21 Abs. 4 der Sechsten MwSt-RL (nunmehr Art. 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem - MwSt-SystRL) ergangen. Maßgeblich ist im vorliegendem Beschwerdefall jedoch Art. 201 der MwSt-SystRL, welcher dem früheren Art. 21 Abs. 4 der Sechsten MwSt-RL entspricht.

Im bereits oben zitierten Urteil des EuGH vom 27. September 2007 in der Rs. C-409/04, EU:C:2007:548 (*Teleos u. a.*) hat der Gerichtshof ausgesprochen, dass der Argumentation (Rn 54), dass es nicht gegen die allgemeinen Rechtsgrundsätze, deren Beachtung der Gerichtshof gewährleiste, verstöße, wenn ein gutgläubig handelnder Einführer zur Zahlung der Zölle verpflichtet werde, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet würden, in Bezug auf die der Ausführer eine zollrechtliche Zu widerhandlung begangen habe, während der Einführer an dieser Zu widerhandlung nicht beteiligt gewesen sei, auf das Ausgangsverfahren übertragbar sei, nicht gefolgt werden könne (Rn 55).

Bei der Erhebung von Zöllen auf Einfuhren aus Ländern außerhalb der Europäischen Union und bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf eine innergemeinschaftliche Lieferung handelt es sich nicht um vergleichbare Sachverhalte (Rn 56).

Die auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbare Regelung legt die Zuständigkeitsverteilung für das Steuerwesen im Binnenmarkt fest und gestattet es der Finanzverwaltung, zur Zahlung der Mehrwertsteuer sowohl den Lieferanten als auch den Erwerber heranzuziehen, während im Rahmen der gemeinsamen Zollregelung die Zölle nur beim Einführer erhoben werden dürfen. Folglich kann die in Randnr. 54 des Urteils angeführte Rechtsprechung nicht auf die beim vorlegenden Gericht anhängige Rechtssache übertragen werden.

Im Urteil Faroe Seafood vom 14. Mai 1996 in den Rs C-153/94 und C-204/94, EU:C:1996:198, führt der EuGH aus, dass die Nacherhebung auch dann nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstößt, wenn die angeforderten Abgaben nicht mehr auf den Erwerber der eingeführten Erzeugnisse abgewälzt werden können. Denn es ist Sache der Wirtschaftsteilnehmer, im Rahmen ihrer vertraglichen Beziehungen die notwendigen Vorkehrungen zu treffen, um sich gegen derartige Risiken abzusichern (Rn 114).

Es liegt außerdem im Wesen der Aufgaben eines Zollspediteurs, dass er sowohl für die Zahlung der Eingangsabgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der von ihm bei den Zollbehörden eingereichten Unterlagen einzustehen hat. Dass in diesem Zusammenhang auch ein hoher Betrag bei ihm angefordert werden kann, gehört deshalb zu den von ihm übernommenen Risiken seiner gewerblichen Tätigkeit (Rn 115).

Sind die Anwendungsvoraussetzungen von Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 nicht erfüllt, stehen demnach die sich aus dem Eigentumsrecht und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ergebenden Anforderungen einer Nacherhebung von Eingangsabgaben durch die zuständigen Behörden auch dann nicht entgegen, wenn die Abgaben nicht mehr auf den Erwerber der eingeführten Erzeugnisse abgewälzt werden können und es sich um einen hohen Betrag handelt (Rn 116).

Im Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rs. C-97/95, EU:C:1997:370 (Pascoal & Filhos Ld.), führte der Gerichtshof unter Bezug auf das Urteil Faroe Seafood aus (Rn 61), dass es nicht gegen die allgemeinen Rechtsgrundsätze verstößt, deren Beachtung der Gerichtshof gewährleistet, wenn ein gutgläubig handelnder Einführer zur Zahlung der Zölle verpflichtet wird, die für die Einfuhr einer Ware geschuldet werden, in Bezug auf die der Ausführer eine zollrechtliche Zu widerhandlung begangen hat, während der Einführer an dieser Zu widerhandlung nicht beteiligt war.

Im Urteil vom 14. November 2002 in der Rs. C-251/00, EU:C:2002:655, *Ilumitrónica*, Rn 33 führt der Gerichtshof aus, dass selbst die Tatsache, dass ein Anmelder in gutem Glauben, mit Sorgfalt und in Unkenntnis einer Unregelmäßigkeit gehandelt hat, die die Erhebung von Zöllen verhinderte, die er ohne diese Unregelmäßigkeit nicht hätte entrichten müssen, ist auf seine Eigenschaft als Zollschuldner ohne Einfluss, die ausschließlich auf den Rechtswirkungen beruht, die an die Förmlichkeit der Anmeldung geknüpft sind.

Diese zum Zollrecht ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union ist auch auf die Einfuhrumsatzsteuer übertragbar.

Im Urteil vom 11. Juli 2013 in der Rs. C-273/12, EU:C:2013:466, *Harry Winston SARL*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Einfuhrmehrwertsteuer und die Zölle hinsichtlich ihrer Hauptmerkmale insofern vergleichbar sind, als sie durch die Einfuhr in die Union und die sich anschließende Überführung in den Wirtschaftskreislauf der Mitgliedstaaten entstehen und sich diese Parallelität dadurch bestätige, dass Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwSt-SystRL die Mitgliedstaaten ermächtige, den Steuertatbestand und die Entstehung des Steueranspruchs der Einfuhrmehrwertsteuer mit dem Tatbestand und der Entstehung des Anspruchs bei Zöllen zu verknüpfen (Rn 41).

Die Beschwerdeführerin vermag auch mit dem Hinweis auf die Urteile des EuGH C-18/13, EU:C:2014:69 (*Maks Pen Eood*), C-285/11, EU:C:2012:774 (*Bonik Eood*) und das bereits zitierte Urteil C-131/13, EU:C:2014:2455 (*Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof*) in Bezug auf den Begriff "Steuerpflichtiger" nichts für sich zu gewinnen. Der EuGH hat in diesen Urteilen jeweils den Schutz der an einer Steuerhinterziehung nicht beteiligten

gutgläubigen Vertragspartner einer Lieferung behandelt. Die Beschwerdeführerin war jedoch weder Lieferantin noch Empfängerin der gegenständlichen Sendungen. Der in diesen Urteilen verwendete Begriff "Steuerpflichtiger" kann daher nicht auf die Beschwerdeführerin in ihrer Eigenschaft als Zollanmelderin übertragen werden.

Art. 204 ZK sieht eine Entstehung der Zollschuld bei objektiv vorliegenden Pflichtverstößen vor. Auf subjektive Elemente kommt es nicht an. § 71a ZollIR-DG stellt ebenfalls nicht auf das Vorliegen subjektiver Tatbestandselemente ab.

Dementsprechend hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. 3. 2014, 2012/16/0009 auch ausgesprochen, dass die von der Beschwerdeführerin behauptete Gutgläubigkeit in einem Verfahrens auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollIR-DG zu prüfen sein mag, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. das Urteil EuGH vom 17. Februar 2011 in der Rs C-78/10, EU:C:2011:93, *Marc Berel u.a.*). Erstattung bzw. Erlass der Eingangsabgaben ist aber nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Die Beschwerdeführerin regte im Rahmen der mündlichen Verhandlung an, beim Gerichtshof der Europäischen Union zur Frage, ob in einem Fall wie dem gegenständlichen, bei dem der Spediteur aufgrund einer nationalen Vorschrift zur indirekten Vertretung gezwungen ist, die Vorschriften für die Überführung in das Verfahren 4200 erfüllt, keine Kenntnis von einer allfälligen Absicht des Empfängers, die Warenlieferung nicht der Erwerbsteuer im Empfangsland zuzuführen hat, also gutgläubig ist und auch nicht berechtigt ist, die dann vom Zollamt vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen, die Inanspruchnahme als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer rechtmäßig, insbesondere verhältnismäßig ist, in eventu, ob sich der Spediteur als indirekter Vertreter auf den Gutglaubenschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen kann, einzuleiten.

Die Beschwerdeführerin als Speditionsunternehmen war jedoch keineswegs gezwungen, die gegenständlichen Zollanmeldungen in indirekter Vertretung abzugeben, um das Verfahren 4200 in Anspruch nehmen zu können. Mit entsprechender Vollmacht wäre ihr 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 der direkten Vertretung ist die österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferers/Verbringlers der Waren anzugeben - ist von der Frage des zulässigen Vertretungsverhältnisses zu trennen. Die Wahlfreiheit der Beschwerdeführerin in Bezug auf das Vertretungsverhältnis ist entgegen dem Vorbringen gegeben.

Das Bundesfinanzgericht sieht aufgrund der bereits vorliegenden Rechtsprechung keine Veranlassung den Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen.

Die Vorschreibung der zunächst unerhoben gebliebenen Einfuhrumsatzsteuer an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen

Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner, zB infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens, uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/15/0301).

Die Unternehmen sind laut Auskunft der bulgarischen Behörden an den angegebenen Adressen nicht auffindbar und eine Kontaktaufnahme mit den Verantwortlichen nicht möglich. Das spanische Unternehmen führt an der angegebenen Adresse keine Tätigkeiten aus und wurde aus dem MwSt-Register gelöscht. Trotz Bestehens entsprechender Bestimmungen über die Amtshilfe zur Beitreibung von Forderungen ist die Zustellung eines entsprechenden Bescheides und die Einbringung der Abgabenschuld sehr erschwert bis unmöglich. Somit erweist sich auch aus verwaltungsökonomischen Gründen und Gründen der Realisierbarkeit die Einhebung bei der Beschwerdeführerin als sachgerecht.

Im Übrigen ergibt sich die ermessenskonforme Heranziehung der Beschwerdeführerin als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer bereits aus dem Normzweck des § 71a ZollR-DG.

#### VI. Zur Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

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. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den maßgeblichen Rechtsfragen auf die wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union bzw. auf die ohnehin klare Rechtslage stützen.

Innsbruck, am 30. März 2016