

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 30. August 2018 gegen den Bescheid des damaligen Zollamtes ***ZA1*** (nunmehr Zollamt Österreich) vom 8. August 2018, Zahl: ***1***, mit dem der Beschwerdeführer gemäß §§ 9, 80 Bundesabgabenordnung (BAO) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der ***P-GmbH***, (FN *****) im Ausmaß von 447.592,33 Euro in Anspruch genommen wurde, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO dahingehend abgeändert, dass die Haftung auf die in der Begründung angeführten Abgabenschuldigkeiten (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) in Höhe von insgesamt 402.833,10 Euro herabgesetzt wird.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 28. Juni 2016, Zl. ***2***, und vom 16. April 2018, Zl. ***3***, hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf.) vor, dass beabsichtigt sei, ihn für näher angeführte Abgaben (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) im Ausmaß von insgesamt 3.586.753,47 Euro zur Haftung wegen Uneinbringlichkeit heranzuziehen.

Mit dem verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid vom 8. August 2018 nahm das Zollamt den Beschwerdeführer (Bf.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 und 224 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten (Einfuhrumsatzsteuer) der Primärschuldnerin, der ***P-GmbH***, (FN *****) im Ausmaß von 447.592,33 Euro in Anspruch.

Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Beschwerde vom 30. August 2018, welche das Zollamt mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. November 2018, ZI: ***4***, als unbegründet abwies.

Mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2018 beantragte der Bf. fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 1. Februar 2019 legte das Zollamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der am 22. September 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholten die Verfahrensparteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Mit Erkenntnis vom 5. Oktober 2021, GZ. RV/5200001/2019, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und hob den Haftungsbescheid ersatzlos auf. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Bf. mit dem angefochtenen Bescheid für die mit Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012 gegenüber der Primärschuldnerin nachträglich buchmäßig erfassten und mitgeteilten Abgaben zur Haftung herangezogen worden sei. Art. 222 ZK („Frist zur Entrichtung der Abgaben“) setze voraus, dass der Abgabebetrag dem Zollschuldner nach Art. 221 ZK mitgeteilt worden sei. § 73 ZollR-DG (idF vor dem AbgÄG 2015), wonach Einfuhr- und Ausfuhrabgaben mit Beginn des Tages, an dem sie nach dem Zollrecht spätestens zu entrichten seien, im Sinn der abgabenrechtlichen Vorschriften fällig würden, sei gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch auf die sonstigen Eingangsabgaben anzuwenden. Eine Fälligkeit geschuldeter Eingangsabgaben ohne vorherige bescheidmäßige Festsetzung („Mitteilung“) sei nicht vorgesehen. Mit dem Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012 sei der Primärschuldnerin der in Rede stehende Abgabebetrag zu einem Zeitpunkt mitgeteilt worden, als der Bf. nicht mehr Vertreter iSd § 80 BAO gewesen sei. Da der haftungsrelevante Zeitraum für den Bf. bereits im Jänner 2011 geendet habe, könne er bei dieser Sachlage für den in Rede stehenden Abgabebetrag nicht mehr zur Haftung herangezogen werden. Damit könne ein Eingehen auf die Frage, ob dem Mitbeteiligten eine haftungsrelevante Pflichtverletzung vorzuwerfen sei, unterbleiben.

Gegen dieses Erkenntnis erhob das Zollamt eine ordentliche Revision.

Mit Erkenntnis vom 2. September 2025, Ro 2022/13/0007, hob der Verwaltungsgerichtshof das in Rede stehende Erkenntnis des Bundesfinanzgericht vom 5. Oktober 2021 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Darin heißt es auszugsweise:

„[...]

Der maßgebliche Bezugsrahmen für die Geltendmachung der Haftung von Abgaben ist der Zeitraum des aufrechten Bestehens der Vertreterfunktion. Dieser Zeitraum beginnt mit dem Zeitpunkt, zu dem die Vertreterbestellung wirksam wird, und endet, wenn die Vertreterfunktion

erlischt (vgl. Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, Stoll-BAO², § 9 Tz 58). Die ordnungsgemäße Bestellung und Abberufung des Geschäftsführers einer GmbH ist sofort wirksam und von der Eintragung im Firmenbuch unabhängig (vgl. etwa VwGH 20.5.2015, Ra 2015/09/0018; 20.12.1991, 90/17/0112, mwN).

Nach den unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ist der Revisionswerber mit Gesellschafterbeschluss vom 25. Jänner 2011 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausgeschieden, sodass seine Vertreterfunktion zu diesem Zeitpunkt geendet hat.

Dem Bundesfinanzgericht ist allerdings nicht zu folgen, wenn es die Ansicht vertritt, dass eine Haftung des Mitbeteiligten für die nach diesem Zeitpunkt bescheidmäßig festgesetzten (bzw. mitgeteilten) und fälligen Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin von vornherein ausscheidet.

Zu den dem Vertreter „auferlegten Pflichten“ im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung, deren Verletzung Haftungsfolgen auslösen, zählt nicht nur die Verpflichtung zur Abgabentrachtung (vgl. etwa VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156, mwN; sowie die vom Bundesfinanzgericht ins Treffen geführten Erkenntnisse vom 22.2.1993, 91/15/0123 und vom 13.9.1988, 85/14/0161), sondern auch Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungs Pflichten (vgl. z.B. VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019) im Interesse der Abgabefestsetzung. Erfolgt eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter innerhalb seiner „Funktionsperiode“, so fallen ihm die mit der Pflichtverletzung zu verbindenden Haftungsfolgen nach § 9 BAO zur Last. Der Vertreter haftet somit auch für Abgabenausfälle, die nach Beendigung der Vertreter Tätigkeit eintreten, soweit diese auf vom Vertreter zu verantwortende Pflichtverletzungen während seiner Funktionsperiode zurückzuführen sind (vgl. Predota/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, Stoll-BAO², § 9 Tz 59; sowie VwGH 20.9.1995, 95/13/0076).

Da sich das Bundesfinanzgericht nicht mit der Frage, ob dem Mitbeteiligten eine haftungsrelevante Pflichtverletzung während seiner Vertreter Tätigkeit vorzuwerfen ist, auseinandergesetzt hat, war das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

[...]“

Im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht brachte der Bf. durch seinen Vertreter in einem mit E-Mail eingebrachten Schriftsatz vom 19. November 2025 im Wesentlichen Folgendes vor:

1. Keine Uneinbringlichkeit i. S. d. § 9 Abs. 1 BAO

Die Geschäftsführerhaftung sei eine Ausfallhaftung und setze die objektive Uneinbringlichkeit der Abgaben zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung voraus. Die ***P-GmbH*** (nachfolgend: S) habe verschiedene Empfänger in Frankreich, Belgien und Dänemark vertreten, die nach Art. 201

Abs. 3 S. 1 ZK i. V. m. § 2 Abs. 1 ZollR-DG zusammen (Art. 213 ZK) mit S (Art. 201 Abs. 3 S. 2 ZK) EUST-Schuldner geworden seien. Primärschuldnerin sei also nicht S, sondern gemäß Art. 201 Abs. 3 S. 1 ZK i. V. m. § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Empfänger als Zollanmelder. Gegen diese Empfänger seien nicht einmal Nacherhebungsbescheide erlassen worden, keinesfalls seien sie vollstreckt worden. Damit fehle es an dem Tatbestandsmerkmal der Uneinbringlichkeit.

2. Keine Pflichtverletzung innerhalb der Funktionsperiode

Die Erklärungspflichten im VC 42 würden sich aus Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL i. V. m. Art. 6 Abs. 3 UStG ergeben, vgl. dazu EuGH vom 20.06.2018, C-108/17, Enteco Baltic. Diese habe S alle erfüllt. Weitergehende rechtsverbindliche Pflichten gebe es nicht. Die in der Arbeitsrichtlinie ZK 4200 auferlegten Pflichten würden auf Dienstvorschriften des BMF beruhen und seien nicht rechtsverbindlich.

Im Übrigen habe S ihre de facto-Pflichten nach den AR ZK 4200 im VC 42 sogar übererfüllt, wie die beiliegende Dokumentation, Anlagenkonvolut 1, ergebe. Insoweit werde auch vollinhaltlich auf den Schriftsatz vom 28.02.2019 an das Zollamt, Anlage 2, verwiesen

3. Keine sonstigen Pflichtverletzungen

3.1. Festsetzung der EUST auf Null

Im VC 42 werde die EUST auf Null festgesetzt, eine Zahlungspflicht bzgl. der EUST gebe es nicht. Insoweit brauche auch keine Vorsorge getroffen werden, erst recht nicht vom Vertreter des Importeurs. Das wäre nur dann anders zu beurteilen, wenn für den Bf. in der Funktionsperiode konkrete Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung missbraucht werde, und deshalb nach der sog. Betrugsbekämpfungsklausel des EuGH, vgl. dazu ausführlich Lux/Schrömbges, Zoll und Umsatzsteuer, 2. aktualisierte Aufl. 2021, 314 ff.; Schrömbges MwStR 2019, 444 ff., die Steuerfreiheit nachträglich rückgängig zu machen sei. Solche Anhaltspunkte habe es aber in der sog. Funktionsperiode unstrittig nicht gegeben.

3.2 Pflichtverletzungen gemäß der Amtsrevision vom 15.11.2021

Die unter 4.2.1 genannte Pflichtverletzung sei nicht gegeben. Es gebe keine rechtlich verbindliche Verpflichtung, über die UID-Abfrage hinaus weitere Nachforschungen anzustellen. Verwiesen werde dazu auf den Schriftsatz vom 28.02.2019 (Anlage 2) und auf den Aufsatz von Schrömbges in MwStR 2025, 404 ff., zu § 25 f deutsches UStG, Anlage 3.

*In keiner Weise habe das Zollamt dargetan, dass der Bf. seine Auswahl- und Kontrollpflichten dadurch verletzt habe, dass er mit der Fa. ***L-GmbH*** zusammengearbeitet habe (Pflichtverletzung gemäß 4.2.2 der Amtsrevision). Die ***L-GmbH*** sei mit dem VC 42 genauso vertraut gewesen wie die angebliche Primärschuldnerin.*

Unerfindlich sei die unter 4.2.3 genannte Verletzung der Anzeigepflicht gemäß § 120 Abs. 1 BAO. Es stehe doch fest, dass die fraglichen Waren in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden seien. Dabei sei die Identität des Empfängers im Bestimmungsmitgliedstaat keine

materiell-rechtliche Steuerbefreiungsvoraussetzung, vgl. dazu EuGH vom 20.06.2018, C-108/17, Enteco Baltic; dazu Schrömbges MwStR 2025, 86 ff.; 2021, S. 668 ff.

Die These des Zollamtes von dem angeblichen Identitätsdiebstahl sei irrelevant, weil die Identität des Erwerbers die Finanz- bzw. Zollverwaltung des Bestimmungsmitgliedstaats festzustellen habe.

Genauso abwegig sei die unter 4.2.4 genannte Verletzung der Pflicht zur Entrichtung der EUST. Im VC 42 werde keine EUST geschuldet, sondern stattdessen eine Erwerbsteuer im anderen Mitgliedstaat, vgl. EuGH vom 14.02.2019, C-531/17, Vetsch. Erst wenn feststehe, dass es in concreto keine steuerfreie innergemeinschaftliche Anschlusslieferung gegeben habe, sei die Steuerfreiheit der igAL, eine begünstigende Entscheidung i. S. d. Art 8 ZK (= Art. 27, 28 UZK), nach diesen Vorschriften rückgängig zu machen, um danach die EUST nach Art. 220 ZK (= Art. 105 Abs. 4 UZK) i. V. m. § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG anzufordern. Eine solche Feststellung habe das Zollamt in der Funktionsperiode nicht getroffen.

4. Einhebungsverjährung (§ 238 BAO)

Die Inanspruchnahme des Bf. sei gemäß § 238 BAO verjährt, weil die Haftung nach § 9 BAO akzessorisch sei und das Schicksal der Primärschuld teile. Die Nacherhebungsbescheide (EUST) würden aus dem Jahr 2012 stammen. Damit habe die Einhebungsverjährung mit dem 31.12.2012 begonnen und habe mit dem 31.12.2017 geendet. Da weder Mahnungen, Vollstreckungsversuche noch andere Unterbrechungshandlungen ersichtlich seien, sei das Einhebungsrecht nach § 238 BAO spätestens Ende 2017 verjährt. Der Haftungsbescheid vom 8. August 2018 sei somit nach Ablauf der Einhebungsverjährungsfrist ergangen. Eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO sei nicht mehr zulässig.

5. Ermessens Fehlgebrauch

Das Zollamt habe nach Art. 213 ZK i. V. m. § 20 BAO ein Auswahlermessen. Das bedeute v. a., dass es zunächst die beiden Gesamtschuldner, Zollanmelder und indirekter Vertreter, auf die Steuer in Anspruch zu nehmen habe, bevor es die Haftungsschuld nach § 9 BAO geltend mache. Gegen diesen Grundsatz einer rechtmäßigen Ermessensausübung habe das Zollamt verstoßen, weil es die Zollanmelder nicht auf die Steuern in Anspruch genommen habe.

In der im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht am 27. November 2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholte der Bf. im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen:

Auf das Wesentliche zusammengefasst argumentierte der Bf., dass die ***P-GmbH*** als Spediteurin Vertreterin der jeweiligen Importeure gewesen sei und daher nicht Primärschuldnerin sein könne. Die Primärschuld liege beim jeweiligen Importeur. Dies sei bisher völlig unentdeckt geblieben.

Irgendjemand müsse die Waren ja importiert und dann in einen anderen Mitgliedsstaat befördert haben. Dies sei nicht die ***P-GmbH*** gewesen. Der Spediteur sei nie der Importeur und Lieferer. Der Vertreter des Bf. erklärte, dass er nicht wisse, ob die in den

Zollanmeldungen genannten Empfänger die Warenimporteure seien. Die Zollverwaltung müsse den Importeur ermitteln und die wahren Importeure seien zuerst in Anspruch zu nehmen. Das Zollamt habe hier die entsprechenden Ermittlungen unterlassen und insoweit sei der Sachverhalt nicht genügend aufgeklärt worden.

Aufgrund der teilweise vorliegenden Vollmachten hätte das Zollamt aber auch die in den Zollanmeldungen angeführten Warenempfänger in Anspruch nehmen können. Das zentrale Tatbestandsmerkmal des § 9 BAO sei die Uneinbringlichkeit und in diesem Zusammenhang vertrete der Bf. die Auffassung, dass das Zollamt keine ausreichenden Ermittlungen durchgeführt habe, um die wirklichen Importeure in Anspruch zu nehmen.

Für den Bf. habe es in seiner Funktionsperiode als Geschäftsführer keine Anhaltspunkte für Missbrauch oder Betrug gegeben. Vielmehr hätte ihn das Zollamt von bereits damals durchgeführten Ermittlungen gegen den Geschäftsführer der ***L-GmbH*** in Kenntnis setzen müssen.

Aus der Betrugsanfälligkeit des Verfahrens 4200 würden sich keine gesteigerten Sorgfaltspflichten ergeben. Die Erklärungspflichten würden sich aus Art. 143 Abs. 2 der MwStSystRL ergeben: Es sei die UID-Nr. des Importeurs und seines Vertreters zu erklären und der Nachweis zu erbringen, dass die Waren für einen anderen Mitgliedstaat bestimmt seien. Die Erklärung der UID-Nr. erfordere nicht die Prüfung, ob es sich dabei um den wahren Importeur handle.

In einer am 1. Dezember 2025 beim Bundesfinanzgericht per Telefax eingelangten persönlichen Stellungnahme des Bf. heißt es (auszugsweise):

„[...] da ich nicht rechtskundig bin und die verfahrensrechtlichen Grenzen nach Abschluss der mündlichen Verhandlung nicht kenne, ersuche ich höflich, die folgenden Ausführungen lediglich als persönliche Klarstellung zu verstehen.

*Ich möchte dem Gericht und auch dem Zollamt Österreich nur darlegen, wie die damaligen Abläufe aus meiner praktischen Sicht als Geschäftsführer waren. Es ist mir ein persönliches Anliegen, dass die branchenspezifischen Gegebenheiten richtig verstanden werden. Herr ***X.*** hat mit seiner Wortmeldung darauf hingewiesen.*

*in der Verhandlung wurde mir vorgehalten, dass ich in meiner Funktion als Geschäftsführer der ***P-GmbH*** bzw. meine Mitarbeiter die ausländischen Empfänger nicht selbst kontaktiert hätten.*

Dieser Vorwurf hat mich persönlich sehr getroffen, da ich über viele Jahre hinweg im Speditions- und Zolldienstleistungsbereich stets nach bestem Wissen und Gewissen gearbeitet habe und nie Anlass sah, an der Seriosität der uns von unseren Hauptspediteuren (überwiegend unsere Auftraggeber) übermittelten Unterlagen zu zweifeln.

Die Zusammenarbeit mit unseren Auftraggebern verlief - bis auf die nunmehr betroffenen Fälle - immer ohne Auffälligkeiten.

Meine Mitarbeiter und ich hatten zu keiner Zeit den geringsten Anlass, an der Echtheit oder Richtigkeit der uns vorgelegte Dokumente zu zweifeln.

Nach meinem Verständnis der Allgemeinen Österreichischen Spediteurbedingungen (AÖSp), die nach § 346 UGB als Handelsbrauch anerkannt sind, sowie nach den grundlegenden Entscheidungen des Obersten Gerichtshof (OGH), ist es nach meinem bisherigen Verständnis so, dass ein Zwischenspediteur - wie wir es in diesen Fällen waren - ausschließlich gegenüber seinem Hauptspediteur verpflichtet ist. Ein eigenmächtiges Eingreifen in die Kundenbeziehungen unseres Auftraggebers, wie das vom Zollamt Österreich offenbar erwartet wird, ist uns aus beruflichen und vertraglichen Gründen nicht gestattet.

Die Rechtsprechung dazu ist meines Erachtens eindeutig, denn der OGH hat etwa im Erkenntnis vom 10.05.1972, 6 Ob 86/72 SZ 45/59 festgehalten:

*Zwischen Hauptspediteur (im konkreten Fall ***L-GmbH***) und Zwischenspediteur (wir) besteht ein Speditionsvertrag; der herangezogene andere Spediteur ist Hilfsperson und Unterspediteur.*

In einem weitere Erkenntnis vom 23.06.1977, 7 Ob 531/77 wurde vom OGH bestätigt: Besorgt der Zwischenspediteur die Verzollung und Ausfolgung im eigenen Namen, aber für Rechnung des Hauptspediteurs, liegt ein Zwischenspeditionsvertrag vor.

Eine unmittelbare Kontaktaufnahme mit den Endempfängern ohne begründeten Verdacht wäre nicht nur branchenunüblich, sondern regelrecht vertragswidrig gewesen und hätte uns gegenüber unserem Auftraggeber, dem Hauptspediteur haftbar und schadenersatzpflichtig gemacht.

Auch in der speditionellen Fachliteratur (so Csoklich) wird der Kundenschutz als besonders schützenswert beschrieben.

Aus meiner Sicht bestand für mich und für jeden österreichischen (aber auch deutschen) Spediteur in dieser Position gar keine rechtliche Möglichkeit, direkt an die ausländischen Empfänger heranzutreten, solange kein Verdacht auf Unregelmäßigkeiten bestand.

Persönlich sah und sehe ich ein solches Vorgehen als vertragsverletzenden Eingriff in fremde Kundenbeziehungen, die auch in der Fachliteratur (vgl. Csoklich) als schwerwiegende Pflichtverletzung beurteilt wird.

Ich möchte ausdrücklich betonen, dass weder ich, noch meine Mitarbeiter je einen Anhaltspunkt hatten, die auf Unregelmäßigkeiten oder Täuschungen hingedeutet haben. Wir haben uns an alle damals üblichen und branchenintern vermittelten Sorgfaltsmaßstäbe gehalten (UID-Prüfungen, Ablieferbelege, IKS, Einbindung des Steuerberaters).

Als Nichtjurist erscheint es mir zudem schwer vorstellbar, dass das Einhalten von eindeutigen handelsrechtlichen Verpflichtungen, wie dem Kundenschutz und den Vorgaben der AÖSp, die Teil des UGB sind, durch andere Rechtsvorschriften des Zoll- oder Umsatzsteuerrechts „überlagert“ oder sogar konterkariert werden könnte. Ich bin immer davon ausgegangen, dass man gesetzliche Pflichten nur so erfüllen darf, dass man dadurch nicht gleichzeitig gegen andere gesetzliche oder vertragliche Pflichten verstößt.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***P-GmbH*** (FN *****; nachfolgend auch als Primärschuldnerin bezeichnet), beantragte mit insgesamt 23 Anmeldungen im Zeitraum von 30. Oktober 2009 bis 6. April 2010 bei der Zollstelle ***ZS1*** des Zollamtes ***ZA2*** sowie bei der Zollstelle ***ZS2*** des Zollamtes ***ZA1*** die Überführung verschiedener Waren (überwiegend Textilien) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Binnenmarktregelung-BMR), indem sie im Feld 37 der Zollanmeldungen den Verfahrenscode „4200“ eintrug.

Im jeweiligen Feld 2 der Anmeldungen waren als „Versender/Ausführer“ verschiedene in der Türkei ansässige Unternehmen angegeben. Die Primärschuldnerin beantragte die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung als indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen angeführten - in Frankreich, Belgien und Dänemark ansässigen - Empfänger unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID.

Die Aufträge an die Primärschuldnerin zur Vornahme von Zollabfertigungen im „Verfahren 4200“ erteilte die in ***Ort1** ansässig gewesene ***L-GmbH*** und deren Geschäftsführer ***AB***. Im Jahr 2005 kam ***AB*** auf den Bf. zu und fragte ihn, ob er für die ***L-GmbH*** Zollabfertigungen durchführen könne. Zunächst wurden von der Primärschuldnerin Abfertigungen bei den deutschen Zollbehörden abgewickelt, ab 2007 dann auch bei der österreichischen Zollverwaltung. Sämtliche Aufträge der ***L-GmbH*** erfolgten per Mail oder Fax. Darin war genau vorgegeben, welches Zollverfahren durchzuführen war. Auch sämtliche Abfertigungsunterlagen, wie etwa Frachtbriefe oder Fiskalvollmachten, wurden der Primärschuldnerin durch die ***L-GmbH*** per Mail oder Fax übermittelt. Die sogenannten Abliefernachweise sollten ausschließlich durch die ***L-GmbH*** beigebracht werden. Aufgrund der langjährigen Geschäftsbeziehung zur ***L-GmbH*** sah der Bf. keinen Grund, den übermittelten Dokumenten und Aufträgen zu misstrauen. Die Prüfung der Unterlagen erfolgte in der Regel durch die Mitarbeiterinnen der Primärschuldnerin. Nach den Abfertigungen wurden die Versendungsbelege an die ***L-GmbH*** zur Aufbewahrung übermittelt. Auch die Beibringung der Abliefernachweise wurde der ***L-GmbH*** überlassen. Zu diesem Zweck wurden ***AB*** ab Jänner 2009 alle Abfertigungsunterlagen übergeben.

Aufgrund der Vorgaben des ***AB*** durfte die Primärschuldnerin nicht mit den Warenempfängern, Frachtführern oder Versendern in Kontakt treten. Bei Problemen oder Unstimmigkeiten musste sich die Primärschuldnerin an die ***L-GmbH*** wenden. Da es sich um Kunden der ***L-GmbH*** handelte, war für den Bf. das Verbot einer Kontaktaufnahme eine nachvollziehbare Vorgangsweise. Aufgrund der von der ***L-GmbH***

zur Verfügung gestellten Abfertigungsunterlagen sahen die Mitarbeiterinnen der Primärschuldnerin keinen Grund zur Annahme, dass es sich um Scheinlieferungen gehandelt hätte.

Sämtliche Angelegenheiten und Aufträge im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Zollabfertigungen wurden von der Primärschuldnerin mit der ***L-GmbH*** abgeklärt. Auch die Verzollungskosten - etwa 40,00 Euro pro Abfertigung - wurden an dieses Unternehmen verrechnet.

Seitens der Primärschuldnerin gab es zu keinem Zeitpunkt persönlichen oder schriftlichen Kontakt mit den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Empfängern.

Die Primärschuldnerin war mit den Warentransporten nicht befasst und organisierte diese auch nicht.

Bei Neukunden übermittelte die ***L-GmbH*** das Ergebnis der Überprüfung der UID-Nummern zusammen mit der Fiskalvollmacht und den übrigen Abfertigungsunterlagen an die Primärschuldnerin. Das Prüfprotokoll wurde dem Abfertigungsauftrag beigelegt. Lag zwischen den Abfertigungen ein längerer Zeitraum, so wurden die UID-Nummern in der Regel nochmals überprüft. Bis zum Ende der Zusammenarbeit zwischen der Primärschuldnerin und der ***L-GmbH*** im April 2010 gab es keine Beanstandungen seitens der österreichischen Zollverwaltung.

Die in Anspruch genommenen Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 (Stufe 2) ergaben die Gültigkeit der UID-Nummern. Die Primärschuldnerin sah sich nicht veranlasst, Überprüfungen hinsichtlich Existenz und Aktivitäten der in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Warenempfänger durchzuführen.

Das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren ergab, dass die in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführten Unternehmen missbräuchlich benutzt worden sind (Identitätsdiebstahl).

Das Zollamt teilte der Primärschuldnerin mit Bescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit insgesamt 23 Anmeldungen im Zeitraum vom 30. Oktober 2009 bis 6. April 2010 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstandene und zuvor buchmäßig erfasste Eingangsabgabenschuld (Einfuhrumsatzsteuer) in der Höhe von 416.961,54 Euro mit und schrieb ihr gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 30.630,79 Euro zur Entrichtung vor.

Dies zusammengefasst im Wesentlichen mit der Begründung, dass im Zuge der Abfertigungen die tatsächlichen Empfänger nicht bekannt gewesen seien und demgemäß zum Zeitpunkt der jeweiligen Abfertigung ein für die steuerfreie Einfuhr im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994

erforderlicher Versendungsbeleg für den Nachweis der unmittelbar anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorgelegen sei.

Im Bescheidspruch ist angeführt, dass nach § 73 ZollR-DG die Fälligkeit mit Beginn des Tages eintritt, an dem die Abgaben spätestens zu entrichten sind.

Im Leistungsgebot (Zahlungsaufforderung) wurde für die Entrichtung des Abgabenbetrages gemäß Art. 222 Abs. 1 Buchstabe a ZK eine Frist von zehn Tagen nach Bescheidzustellung eingeräumt.

Die Bescheidzustellung erfolgte am 6. Juni 2012.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wurde mit der in Rechtskraft erwachsenen Beschwerdevorentscheidung vom 21. Oktober 2015, Zahl: ***6***, als unbegründet abgewiesen. Dies zusammengefasst im Wesentlichen mit der Begründung, dass vor der Erlassung des angefochtenen Bescheides auch nach Aufforderung mit Vorhalt vom 13. April 2012 die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht nachgewiesen worden seien. Die von der Primärschuldnerin vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet gewesen, die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und die Warenbewegung zu den angemeldeten Warenempfängern nachzuweisen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom tt. April 2013, Zl. *****, wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet.

Mit Beschluss vom tt. Mai 2016 hob das Gericht den Konkurs mangels alle Masseforderungen deckenden Vermögens gemäß §§ 124a iVm. 123a IO auf. Am 11. August 2016 wurde im Firmenbuch die amtswegige Löschung der Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit eingetragen.

Der Spruchsenat beim ***ZA*** als Finanzstrafbehörde erster Instanz stellte mit Erkenntnis (Protokollsvermerk und gekürzter Erkenntnisausfertigung) vom 14. Dezember 2017 das gegen den Bf. geführte Finanzstrafverfahren, nämlich „wegen des Verdachtes, im Zeitraum von Mai 2008 bis 13.12.2010 als verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin unter Verletzung der im Artikel 199 Abs. 1 ZK-DVO und § 119 BAO normierten abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, grob fahrlässig zu einer Verkürzung von Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) durch seine Mitarbeiterinnen in Höhe von 3.335.722,65 Euro beigetragen zu haben, indem er unter ungewöhnlicher und auffallend sorgfaltswidriger Verletzung der ihm obliegenden Auswahl- und Überwachungspflicht seine Mitarbeiterinnen betreffend nicht dafür gesorgt habe, dass für die anlässlich der Überführung von aus der Türkei in das Zollgebiet der Gemeinschaft im Verfahren 4200 eingeführten eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr hinsichtlich den in der Anlage angeführten, bei den Zollstellen ***ZS2***, ***ZS1*** und ***ZS3***

eingereichten 683 Anmeldungen, die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 UStG 1994 (BMR) vorliegen, und indem er der Verpflichtung zur Beibringung von Versendungsnachweisen nicht nachgekommen sei, sodass diese im Inland zur Verfügung stehen, um das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung i.S.d. Art. 7 UStG 1994 i.V.m. der Verordnung des Bundesministers für Finanzen Nr. 401/1996 nachweisen zu können, und dadurch als Beitragstäter das Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß §§ 36 Abs. 2 i.V.m. 35 Abs. 2 i.V.m. 11, 3. Fall FinStrG begangen zu haben,“ ein.

Die Einstellung des Verfahrens erfolgte gemäß § 136 FinStrG aus dem Grund des § 82 Abs. 3 lit. a) FinStrG.

Der Beschwerdeführer (Bf.) war vom 13. März 2003 bis zum 28. Jänner 2011 (bis 29. April 2004 gemeinsam mit Herrn ***XY***) als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen. Ihm oblag als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin bis zu seinem Ausscheiden aus dieser Funktion die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 8. August 2018, Zahl: ***1***, wurde der Bf. gemäß §§ 9 und 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschulden der Primärschuldnerin, der ***P-GmbH***, im Ausmaß von insgesamt 447.592,33 Euro (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) herangezogen.

Im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides haftete am Abgabenkonto der Primärschuldnerin (neben weiteren Abgabenschuldigkeiten) eine aus der Erlassung des Abgabenbescheides vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, resultierende Abgabenforderung (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) in der Höhe von insgesamt 447.592,33 Euro aus. Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung stand zu diesem Zeitpunkt bereits aufgrund der im Firmenbuch gemäß § 40 FBG eingetragenen amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin infolge Vermögenslosigkeit fest.

2. Beweiswürdigung

Die vorstehend getroffenen Feststellungen ergeben sich hinsichtlich der Vertreterstellung aus der Einsichtnahme in das Firmenbuch zu Firmenbuchnummer FN *****, hinsichtlich der Höhe und der Uneinbringlichkeit der aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin aus der Einsichtnahme in das Firmenbuch zu Firmenbuchnummer FN *****, aus dem Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, aus einer Abfrage des Abgabenkontos Nr. ***** und aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der belangten Behörde im angefochtenen Haftungsbescheid (Punkt 3. der Bescheidbegründung).

Im Hinblick auf das bereits beendete Insolvenzverfahren betreffend die Primärschuldnerin und die erfolgte Löschung der Firma im Firmenbuch liegt die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben vor. Die objektive Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin lag bereits im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme vor.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich im Übrigen aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei sowie aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere den Feststellungen im Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, den vorgelegten Zoll- und Abfertigungsunterlagen, der Einvernahme des Bf. durch die Finanzstrafbehörde vom 8. Mai 2012 (Niederschrift Zahl: ***7***) und den vorgelegten und im Wesentlichen gleichlautenden Erklärungen damaliger Dienstnehmerinnen der Primärschuldnerin (***IC***, ***EK***, ***DB*** und ***GL***) vom 11. April 2012.

In den zuletzt angeführten Erklärungen vom 11. April 2012 wurde die Abfertigungspraxis betreffend Zollabfertigungen für die ***L-GmbH*** wie folgt dargestellt (auszugsweise):

1. *Die Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1*** beauftragte die Firma ***P-GmbH***, ***Adr1***, während des Zeitraumes Juni 2005 bis April 2010 laufend mit der Zollabfertigung der für sie bzw. ihre Kunden eintreffenden Importsendungen.*
2. *Ich war während dieses Zeitraumes (...) als Zollsachbearbeiterin bei der Firma ***P-GmbH*** in ***ZS2*** angestellt und habe somit auch entsprechende Zollabfertigungen für die Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1*** als in meinen Augen Auftraggeber durchgeführt.*
3. *Im Zeitraum Juni 2005 bis einschließlich Dezember 2006 wurden von der ***P-GmbH*** in ***ZS2*** für die Firma ***L-GmbH*** ausschließlich Zollabfertigungen gegenüber dem Deutschen Zollamt in ***ZS2*** durchgeführt.*
4. *Ab Januar 2007 beauftragte die Firma ***L-GmbH*** dann ***P-GmbH*** auch mit den Zollabfertigungen beim österreichischen Zollamt, welche bis Ende 2006 durch die Firma ***T.*** in ***ZS2*** für die Firma ***L-GmbH*** durchgeführt wurden.*
5. *Bei allen „***L-GmbH***-Zollabfertigungen“ war es in der Regel immer so, dass uns ***L-GmbH*** einen Auftrag übersandte, aus welchem sich für uns in ***ZS2*** ergab, wie die entsprechende Zollabfertigung vorzunehmen sei. Zudem übersandte uns ***L-GmbH*** dann auch alle ansonsten erforderlichen Unterlagen und Angaben, um entsprechend abfertigen zu können (z.B. Kopie der Vollmacht, der UID-Nummen-Prüfung, der Warenrechnung, des ATR 1 usw.).
Des weiteren übersandte uns die Firma ***L-GmbH*** die Informationen, wie eine entsprechende Zollabfertigung an wen und in welcher Höhe abzurechnen sei.*

*Bei den österreichischen Abfertigungen im Verfahren 4200 war es dabei >immer< so, dass die Abfertigungsgebühren an die Firma ***L-GmbH*** zu verrechnen waren.*

6. *Die Zollabfertigungen wurden dann von der ***P-GmbH*** entsprechend den An- und Vorgaben sowie dem Auftrag von ***L-GmbH*** abgefertigt.*
7. *Zu den Abfertigungen im Verfahren 4200 bei der österreichischen Zollverwaltung wurden wir als damalige Mitarbeiterinnen der ***P-GmbH*** dann im Februar 2009 von Herrn ***Bf1*** als damaligem Geschäftsführer darüber unterrichtet, dass sich hinsichtlich der Vorlage von Abliefernachweisen wohl eine „Verschärfung“ ergeben habe, als dass nunmehr die Abliefernachweise im Original vorzulegen seien. Er habe zwar von Herrn Stb ***H.*** erfahren, dass dies wohl nicht richtig sei, bat uns in ***ZS2*** als Zollsachbearbeiterinnen aber in diesem Zusammenhang um entsprechende Prüfung usw. bzw. um unsere Vorschläge, was ggf. gemacht werden könne, um diese Originale einzufordern.*
8. *Im März 2009 erhielten wir dann von Herrn ***Bf1*** die Anweisung, wie wir die Zollabfertigungen im Verfahren 4200 beim österreichischen Zollamt zu behandeln haben. Diese Anweisung betraf speziell die Vorlage von ORIGINAL-Abliefernachweisen zu den Zollabfertigungen sowie die dazu an die Kunden heraus gehende Information. Diese Anweisung haben wir dann auch von uns aus in ***ZS2*** mit den Firmen aufgenommen bzw. an diese weitergegeben.*
9. *Entsprechend der Anweisung von Herrn ***Bf.*** vom März 2009 haben wir dann natürlich auch für alle „***P-GmbH*** eigenen 4200er Zollabfertigungen in Österreich“ immer und laufend von unseren Kunden einen Original-Abliefernachweis angefordert und auch erhalten, was die stichprobenweise Kontrolle der „***P-GmbH*** - Zollabfertigungen“ durch den Österreichischen Zoll im Rahmen der Untersuchungen betreffend die Zollabfertigungen für die Firmen ***L-GmbH*** und ***T.*** ja belegt hat.*
10. *Die Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1*** wurde hierüber (Abliefernachweise sind im Original vorzulegen) sowohl von uns als auch von Herrn ***Bf.*** umgehend unterrichtet bzw. dieses Thema wurde von uns aus sowohl im Februar als eben auch im März 2009 sofort mit Herrn ***AB*** als Geschäftsführer von ***L-GmbH*** mehrfach besprochen.*
11. *Entsprechend der Anweisung von Herrn ***Bf.*** zur Vorlage von Abliefernachweisen im Original übernahm deshalb die Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1*** für die Abfertigungen ab Januar 2009 umgehend alle jeweiligen Abfertigungsunterlagen zu sich nach ***Ort1***, um die Originalabliefernachweise bei den Firmen einzufordern bzw. diese nach Erhalt beizuordnen. Die Abfertigungsordner wurden dabei fast immer von*

Herrn ***AB*** mitgenommen, da dieser sich eigentlich fast jeden Tag bei uns im Büro befand.

12. Der Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1*** bzw. Herrn ***AB*** war dabei aus meiner Sicht die Wichtigkeit zur Vorlage der entsprechenden Original-Abliefernachweise seit spätestens Februar / März 2009 mehr als ausreichend bekannt, zumal dieses Thema von uns in ***ZS2*** aus immer wieder mit Herrn ***AB*** besprochen wurde, wenn er sich bei uns im Büro befand.
13. Da uns jede Kontaktaufnahme mit den Kunden von ***L-GmbH*** von Herrn ***AB*** als Geschäftsführer der Firma ***L-GmbH*** ausdrücklich untersagt worden war, war es für uns als damalige Sachbearbeiterinnen bei der ***P-GmbH*** normal, dass die Firma ***L-GmbH*** die Unterlagen bei den jeweiligen Firmen anfordert.
Dies auch umso mehr, als dass ja „***L-GmbH***“ in den von den Firmen erteilten Vollmachten als einzige Firma komplett mit Adresse und Kommunikationsanschlüssen genannt ist / war. Zudem stand in den Vollmachten ja auch schon immer, dass vom Empfänger ein Abliefernachweis zu übermitteln ist.
14. Hiernach habe ich zusammen mit meinen Kolleginnen ab ca. Mai 2009 als damalige Sachbearbeiterinnen der ***P-GmbH*** Herrn ***AB*** laufend, sicherlich alle ca. 14 Tage, entsprechend befragt, wie es mit den Abliefernachweisen bei ***L-GmbH*** aussieht, wenn er bei uns im Büro war. Dies eben regelmäßig, als dass wir für unserer „***P-GmbH*** eigenen Abfertigungen“ immer wieder Probleme mit ein paar Firmen hatten Original-Abliefernachweise zu erhalten.
Herr ***AB*** hat mir/uns dazu dann immer wieder mitgeteilt, dass uns dies für seine Kunden eigentlich ja nichts angehe, dass er dies aber natürlich mache, dass er die Abliefernachweise entsprechend anfordere und von den Firmen erhalte sowie dann auch zuordne. Schließlich habe er deshalb ja extra die Ordner bei sich in ***Ort1***.
15. Gemäß diesen Aussagen von Herrn ***AB*** sind meine Kolleginnen und ich davon ausgegangen, dass er / die Firma ***L-GmbH*** die Abliefernachweise natürlich auch ordnungsgemäß anfordert, erhält und zuordnet.
Dies gerade auch deshalb, als dass ***L-GmbH*** ja sehr viele Aufträge von Frachtführern erhalten hat, die deren Kunden waren. Somit war es ja für ***L-GmbH*** ja eigentlich entsprechend einfach, ggf. auch von den Frachtführern einen Original-CMR anzufordern, falls man vom eigentlichen Empfänger einen solchen nicht bekommt.
16. Wenn Herr ***AB*** nunmehr behauptet, dass die Beibringung des Original - Abliefernachweises von der Firma ***P-GmbH*** durchzuführen gewesen wäre bzw. von uns als damalige Mitarbeiterinnen der Firma, so stimmt dies ausdrücklich nicht. Er hat sich für die ***L-GmbH*** - Abfertigungen mir und meinen Kolleginnen sowie

*meines Wissens nach auch gegenüber Herr ***Bf.*** immer wieder als entsprechend allein hierfür zuständig geäußert, der dies auch macht.*

17. Zusammenfassend erkläre ich somit wie folgt:

- *bei den „***L-GmbH***-Abfertigungen im Verfahren 4200 gegenüber der österreichischen Zollverwaltung“ war es gemäß Vereinbarung (für alle Sendungen ab Januar 2009) ausschließlich Aufgabe der Firma ***L-GmbH*** in ***Ort1***, die entsprechend Ablieferbelege im Original zu besorgen;*
- *entsprechend dieser Vereinbarung hat in der Regel Herr ***AB*** dann (ab Januar 2009) auch immer und umgehend alle Abfertigungsordner zu sich nach ***Ort1*** geholt;*
- *die Firma ***L-GmbH***, speziell Herr ***AB*** als Geschäftsführer der Firma ***L-GmbH***, wurde laufend und immer wieder sowohl von mir als meinen Kolleginnen darauf hingewiesen, dass die entsprechenden Original-Ablieferbelege beizubringen sind,*
- *Herr ***AB*** hat sowohl mir gegenüber als auch gegenüber meinen Kolleginnen aufgrund der laufenden Nachfragen von mir / uns immer wieder erklärt, dass er dieses Thema ja nun wirklich kenne, dass er laufend die Abliefemachweise im Original anfordere und auch erhalte, so dass wir uns damit nicht weiter beschäftigen sollen / brauchen, zumal es sich ja eben um seine Kunden handele;*
- *aufgrund der Kontakte von ***L-GmbH*** zu den Kunden und den Frachtführern sowie den in den Vollmachten gemachten Angaben (komplette Adresse & Kommunikationsanschlüsse von ***L-GmbH***) sowie der von Herrn ***AB*** uns laufend gegenüber gemachten Aussagen, bestand für uns kein Zweifel daran, dass die Firma ***L-GmbH*** / Herr ***AB*** dieser Verpflichtung ordnungsgemäß nachkommt, zumal wir damals auch keine Informationen darüber hatten, dass die Firma ***L-GmbH*** möglicherweise in Schmuggelgeschäfte oder ähnliches involviert ist - für uns war ***L-GmbH*** ein Kunde mit vielen Abfertigungen sowie entsprechend hohem Umsatz;*
- *wenn Herr ***AB*** nunmehr behauptet, dass die Beibringung der Original - Abliefernachweise für die „***L-GmbH***-Abfertigungen“ durch die ***P-GmbH*** zu erledigen gewesen sei, so trifft dies nicht zu - dies war einzig und allein Aufgabe von der Firma ***L-GmbH***, wobei eine ordnungsgemäße Erledigung durch die Firma ***L-GmbH*** immer zugesagt wurde*

In der Einvernahme des Bf. durch die Finanzstrafbehörde vom 8. Mai 2012 (Niederschrift Zahl: ***7***) heißt es auszugsweise:

„[...]“

Vorhalt:

*Nehmen Sie Stellung zu Ihrer Geschäftsbeziehung zur Firma ***L-GmbH*** und zu deren Geschäftsführer ***AB***:*

Antwort:

Die Abfertigungen haben im Juni 2005 begonnen. ***AB*** kam auf mich zu, ich war zu diesem Zeitpunkt in ***ZS2*** und fragte mich, ob ich für die Firma ***L-GmbH*** einen Teil seiner Abfertigungen durchführen könne. Es ging vorerst ausschließlich um deutsche Abfertigungen, Verzollungen und T1. Ab 2007 haben wir dann auch österreichische Abfertigungen durchgeführt. Vorher beauftragte ***L-GmbH*** die Firma ***T.*** mit diesen Abfertigungen. Im Jahre 2007 haben wir 1027 Verzollungen im Verfahren 4200 für die Firma ***L-GmbH*** durchgeführt. Die österreichischen Fiskalverzollungen wurden ausschließlich an ***L-GmbH*** verrechnet. Sämtliche Aufträge kamen per Mail oder per FAX und in diesen Aufträgen war genau vorgegeben, welches Zollverfahren zu welcher Art durchzuführen ist. Sonstige Geschäftsbeziehungen bzw. Privatbeziehungen zu ***AB*** hatte ich nicht. Manchmal ist es jedoch vorgekommen, dass er Waren, die in der Ausfuhr für den Iran bestimmt waren, bis zu Erlangung aller Ausfuhrdokumente in ***Ort1*** ins Lager genommen haben. Ich stelle dem Zollamt ***ZA1*** einen Ordner mit Unterlagen zu deren Verwendung zur Verfügung. In diesem Ordner sind auch Aufstellungen enthalten, aus denen die Anzahl der für die Firma ***L-GmbH*** durchgeführten Verzollungen entnommen werden können. Diesen Ordner habe ich extra für das ***ZA*** zusammengestellt und er braucht mir nicht mehr zurückgegeben werden.

Frage:

Kennen Sie die Pflichten, die ein Spediteur bei Verwendung seiner zugewiesenen Sonder-UID Nummer im Verfahren „4200“ hat?

Antwort:

Ja, die sind mir bekannt. In dieser scharfen Form jedoch erst ab Februar 2009, da ich am 17. Februar 2009 mit dem Steuerberater ***H.*** Kontakt aufgenommen habe und er hat mir daraufhin am 19. Februar 2009 geantwortet, dass seines Erachtens nach keine Originalunterschriften auf den CMR vorhanden sein müssen. Am 3.3.2009 erhielt ein Mitarbeiter dann die Information der Firma ***Fa.***, dass sich kürzlich eine Änderung der Umsatzsteuerrichtlinie ergeben habe, sodass man nunmehr für die 4200 Abfertigungen einen Originalfrachtbrief mit Bestätigung brauche. Am 10.03.2009 wurden dann alle Mitarbeiter entsprechend unterrichtet, wie die Abwicklung der 4200 Abfertigungen in Österreich zu erfolgen haben. Entsprechend wurde auch ein Schreiben verfasst, welches allen Kunden im Rahmen der 4200 Abfertigungen in Österreich übermittelt wurde. Es ist sicherlich auch der Firma ***L-GmbH*** ausgehändigt worden. Entsprechend dieser Mitteilung wurden deshalb auch alle Abfertigungsordner ab 2009 von der Firma ***L-GmbH***, in der Regel Herrn ***AB*** nach ***Ort1*** geholt, um dann die entsprechenden Abliefernachweise bei den Kunden anzufordern. Für mich war damals das in Ordnung, ich habe darauf vertraut, dass ***AB*** diesen Verpflichtungen nachkommt. Entsprechend laufender Nachfragen der Mitarbeiterinnen als auch von mir ergaben immer wieder die Antwort, dass das ordnungsgemäß erledigt wird.

Frage:

*Von wem erhielten Sie die Aufträge zur Verzollung der in Rede stehenden Waren und wer nahm diese von der Firma ***L-GmbH*** entgegen?*

Antwort:

*Die Aufträge sind immer von ***L-GmbH*** gekommen, ob von ihm persönlich oder seinen Mitarbeitern kann ich nicht sagen. Diese Aufträge sind immer nach ***ZS2*** gekommen. In der Regel waren diese Aufträge immer schriftlich, anfangs per FAX, später per E-Mail an das Büro direkt nach ***ZS2*** geschickt und von den dort tätigen Mitarbeitern erledigt.*

Frage:

Ist das auch bei Neuaufträgen so gewesen, das heißt von neuen Warenempfängern?

Antwort:

*Ja. Ich bzw. die Mitarbeiter in ***ZS2*** hatten aufgrund der langjährigen und unproblematischen Geschäftsbeziehungen zu ***L-GmbH*** keinen Grund gesehen, den von ***L-GmbH*** übermittelten Dokumenten und Aufträgen zu misstrauen. Die einzelnen Abfertigungsaufträge waren mir in der Regel nicht bekannt. Die Prüfung der von ***L-GmbH*** übermittelten Unterlagen und Abfertigungsaufträge waren normales Tagesgeschäft und wurde somit durch die Mitarbeiterinnen in ***ZS2*** eigenständig durchgeführt.*

Frage:

Wer übermittelte Ihnen die Unterlagen zu den Verzollungen und in welcher Form geschah das?

Antwort:

*In der Regel hat er Sammelgutfrächter gehabt, sodass ***P-GmbH*** alle entsprechenden Unterlagen wie Rechnungen, ATR. und teilweise CMR vorab in Kopie übermittelt wurden, sodass die entsprechenden Abfertigungen im System vorbereitet werden konnten. Falls Originalunterlagen erforderlich gewesen sind, können diese nur von den Fahrern überbracht worden sein.*

[...]

Frage:

Weshalb kümmerten Sie sich nicht darum, dass die Versendungsbelege von Ihrem Unternehmen eingefordert und aufbewahrt wurden?

Antwort:

*Aufgrund der Vorgaben von ***L-GmbH***, in der Regel ***AB***, durften wir gar nicht mit den Warenempfängern, noch Frachtführern, noch Versendern in Kontakt treten. Bei eventuellen Problemen oder Unstimmigkeiten hatte sich ***P-GmbH*** ausschließlich an die Firma ***L-GmbH*** zu wenden.*

Frage:

Hatten Sie Kontakt mit den Warenempfängerfirmen bzw. mit den Warenversendem, wenn nein, weshalb nicht?

Antwort:

Wie bereits oben ausgeführt.

Frage:

Wie stellten Sie sicher, dass die UID-Nummern gültig waren bzw. dass die Waren tatsächlich für die in den Anmeldungen angeführten Warenempfänger bestimmt waren und diese Unternehmen die abgefertigten Waren auch erhalten haben?

Antwort:

*Die Prüfung der UID-Nummer wurde bei Neukunden von der Firma ***L-GmbH*** an ***P-GmbH*** zusammen mit den sonstigen Abfertigungsunterlagen, wie auch Fiskalvollmacht übermittelt. Ich gehe davon aus, dass die UID-Nummern einfach als auch qualifiziert abgefragt wurden. Das Prüfprotokoll wurde bei Neukunden dem Abfertigungsauftrag beigelegt. Lag zwischen der ersten und einer weiteren Abfertigung ein längerer Zeitraum, so wurden die UID-Nummern in der Regel nochmals von ***P-GmbH*** überprüft. Meines Wissens nach gab es bezüglich der UID-Nummern keine Beanstandungen. Sonstige Tätigkeiten betreffend Warenempfänger haben wir nicht durchgeführt, da es ausschließlich Aufgabe des Auftraggebers war. Auch vonseiten der Zollbehörden gab es bis zum Ende der Zusammenarbeit mit der Firma ***L-GmbH*** Beanstandungen oder Reklamationen zu den entsprechenden Abfertigungen.*

Frage:

*Sie geben in Ihren Schreiben immer wieder an, dass entsprechend einer Absprache für die Beibringung der Ablieferbelege die Firma ***L-GmbH*** zuständig gewesen sei. Gab es dazu eine schriftliche Vereinbarung? Wenn ja, legen sie diese als Beweis vor.*

Antwort:

*Ich habe bis jetzt in den Unterlagen keine diesbezüglichen Vereinbarungen gefunden. Die Mitteilung an das Büro ***ZS2*** vom 10.03.2009 (liegt im Ordner bei), ist auf jeden Fall auch an ***L-GmbH*** gegangen. In diesem Schreiben weise ich die Kunden auf eine Verschärfung der Nachweisungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen seitens der österreichischen Zollverwaltung hin. Zudem steht in jeder erteilten Fiskalvollmacht, die von den Empfängerfirmen an die ***L-GmbH*** erteilt worden sind, ausdrücklich, dass sie für die Einhaltung im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Lieferung verantwortlich sind. So unter anderem der Hinweis, dass eine Bestätigung der Ware aus Österreich benötigt wird, weshalb gebeten wird, nach Erhalt der Ware den unterschriebenen CMR per FAX an den Auftraggeber zu senden. Wenn ich mir nunmehr eine Fiskalvollmacht aus dem Jahr 2009 ansehe, bemerke ich, dass in dieser bereits ein Original-CMR verlangt wird. Das heißt für mich,*

*dass die Firma ***L-GmbH*** bereits im Jahr 2009 von der Verschärfung der Nachweispflicht Kenntnis hatte. Der Firma ***L-GmbH*** war das Thema Verzollungen durchaus bekannt. Herr ***AB*** hat anlässlich einer Vernehmung beim Zollfahndungsamt München vom 11.05.2010 erklärt, dass er kleinere Tonnagen selbst verzollt. Eine Kopie dieser Vernehmung stelle ich dem ***ZA*** zur Verfügung.*

Vorhalt:

*Sie geben ferner an, für diese Tätigkeit gar nicht zuständig gewesen zu sein, sondern Ihr Auftraggeber ***L-GmbH***. Gemäß dem Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 trifft den Anmelder insbesondere auch die Pflicht, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung i.S.d. Art. 7 UStG 1994 - insbesondere des Vorliegens der innergemeinschaftlichen Warenbewegung - nachzuweisen. Anmelder war die Firma ***P-GmbH*** und nicht die Firma ***L-GmbH***. Nehmen Sie dazu Stellung.*

Antwort:

*Bei allen eigenen nicht die Firma ***L-GmbH*** betreffenden Abfertigungen im Rahmen des Verfahrens 4200 wurden die entsprechenden Abliefernachweise ohne Beanstandung eingesehen. Wie bereits mehrfach ausgeführt, war aufgrund der Vollmachtstruktur von Beginn an deutlich, dass entsprechende Abliefernachweise vorgelegt werden sollen und aufgrund der Auftragslage sowie der Vorgaben der Firma ***L-GmbH*** sollten diese Abliefernachweise ausschließlich durch ***L-GmbH*** beigebracht werden. Die korrekte Erledigung zur Vorlage der entsprechenden Belege wurde von Herrn ***AB*** sowohl gegenüber allen Mitarbeiterinnen als auch mir immer wieder zugesichert. Bis zum Ermittlungsverfahren der Staatsanwaltschaft Landshut im Februar 2011 gab es auch vonseiten der österreichischen Zollbehörde keine Rückfragen bzw. Beanstandungen. Dies verwundert mich umso mehr, als dass die österreichische Verwaltung bereits im September 2007 zu der Firma ***L-GmbH*** befragt wurde und im Dezember 2007 entsprechende Auskünfte unter der ZI. ***8*** erteilte. Wenn wir damals seitens der Behörde informiert worden wären, dass es zu Unregelmäßigkeiten bei den Abfertigungen im Auftrag der ***L-GmbH*** kommt, hätte ich die Zusammenarbeit mit ***L-GmbH*** sofort gestoppt.*

Frage:

*Gab es seitens des Geschäftsführers der Firma ***L-GmbH***, nämlich ***AB***, Weisungen an Sie bzw. Ihre Mitarbeiterinnen, mit den Empfängerfirmen nicht in Kontakt zu treten? Wenn ja, was dachten Sie sich, dass Sie als steuerlicher Vertreter des Empfängers Ihren Pflichten nicht in ausreichendem Ausmaß nachkommen durften?*

Antwort:

*Er hat uns die Kontaktaufnahme mit den Kunden verboten, weil es seine Kunden waren. Ein in der Zollspedition allgemein übliche Vorgangsweise (Kundenschutz). Es gab keinen Grund dies zu beanstanden, da die Firma ***L-GmbH*** bis zum Ende der Zusammenarbeit jederzeit alle*

*vonseiten der Zollbehörde in Deutschland angeforderten Unterlagen beigebracht hat. Die im Rahmen der Abfertigungen von ***L-GmbH*** beigebrachten Unterlagen, wie speziell A.TR.1 gaben keinerlei Veranlassung, dass es sich wohl teilweise um Scheinlieferungen handelt, bzw. dass ***L-GmbH*** die Abliefernachweise nicht erbringt. Schließlich arbeitete die ***P-GmbH*** seit dem Jahr 2005 ohne nennenswerte Probleme mit ***L-GmbH*** zusammen.*

Vorhalt:

*Das ***ZA*** ist der Ansicht, dass Sie im Rahmen Ihrer Geschäftstätigkeit der ***P-GmbH*** nicht dafür gesorgt haben, dass Ihre Mitarbeiter ihren Pflichten nachgekommen sind und sich um die entsprechenden Versendungsbelege gekümmert haben, obwohl Sie wussten, dass diese im Verfahren 4200 erforderlich sind. Was geben Sie dazu an?*

Antwort:

*Diese Ansicht des ***ZA*** ist nachweislich nicht richtig, da mit E-Mail vom März 2009 für die 4200er Abfertigungen die entsprechenden Vorgaben an langjährige Mitarbeiterinnen durchgegeben wurden. Dass diese Anweisung allen Mitarbeiterinnen bekannt war, ergibt sich dadurch, dass für die ***P-GmbH*** eigenen Abfertigungen, die vonseiten der Zollbehörden geforderten Unterlagen, ohne Beanstandung eingesehen wurden.*

Vorhalt:

Im Rahmen durchgeführter Ermittlungen wurde der Verdacht bekannt, dass es sich bei nachfolgend angeführten Firmen um sogenannte Scheinfirmen handelt bzw. reell existierende Unternehmen handelt, diese Firmen jedoch die Waren - vornehmlich Textilien - nicht erhalten haben, und zwar:

*Firma ***Empf1***.*

*Eine Internetrecherche ergab, dass es sich bei der Firma ***Empf1*** um einen Herstellungsbetrieb von Textiltaschen und -behältern handelt. Tatsächlich wurden für die Firma jedoch Textilbekleidung und Hauspantoffeln abgefertigt. Folgende Abfertigungen wurden im Zeitraum vom 20.02.2010 bis 02.04.2010 durchgeführt:*

[...]

Nehmen Sie dazu Stellung:

Antwort:

*Konkret ist mir diese Firma nicht bekannt. Die Abfertigungsunterlagen sowie der Auftrag sind von der Firma ***L-GmbH*** gekommen. Wenn ich nunmehr höre, dass es sich bei dieser Firma um einen Taschenproduktionsbetrieb handelt und ich das bei der Abfertigung sehen würde, dass sie Textilien beziehen, würde ich stutzig werden.*

Vorhalt:

*Ein Amtshilfeersuchen nach der VO (EG) 1798/2003 an die französische Finanzverwaltung ergab, dass die Firma ***Empf1*** seit 1896 existiert und Jutesäcke herstellt. Das*

*Unternehmen erklärt, keine Handelsbeziehungen mit der Firma ***P-GmbH*** zu haben. Es besteht der Verdacht, dass die Firma ***Empf1*** und ihre UID-Nummer zum Import von Textilien unter steuerbefreiender Lieferung missbraucht worden ist. Was geben Sie dazu an?*

Antwort:

*Die Abfertigungen wurden an ***L-GmbH*** verrechnet. Die Mitarbeiterinnen hatten keinen Anlass, die vorgelegten Unterlagen anzuzweifeln bzw. zu hinterfragen.*

Vorhalt:

*Firma ***Empf2***.*

*Eine Internetrecherche ergab, dass es sich bei der Firma ***Empf2*** um einen Großhandel für Holz und Baustoffe handelt. Tatsächlich wurden für die Firma jedoch Textilien abgefertigt. Folgende Abfertigungen wurden im Zeitraum vom 30.10.2009 bis 15.12.2009 durchgeführt: [...]*

Nehmen Sie dazu Stellung:.

Antwort:

siehe oben

Vorhalt:

*Firma ***Empf3***.*

*Eine Internetrecherche ergab, dass es sich bei der Firma ***Empf3*** um eine Zimmerei bzw. um einen Schaukel- und Möbelvertrieb handelt. Tatsächlich wurden für die Firma jedoch Textilbekleidung und Teppiche abgefertigt.*

Folgende Abfertigungen wurden im Zeitraum vom 04.01.2010 bis 02.04.2010 durchgeführt: [...]

*In einem an ***EK*** adressierten Schreiben vom 10.10.2011, welches dem ***ZA*** im Zuge der Prüfung vorgelegt wurde, teilt der Geschäftsführer ***IA*** mit, dass er diese Waren nie bestellt und erhalten habe. Er habe den dänischen Zoll kontaktiert, welcher die Situation bereits kennen würde.*

Nehmen Sie dazu Stellung:

Antwort:

Ja, ich kenne dieses Schreiben, da wir diese Firma angeschrieben und ersucht haben, die Ablieferbelege vorzulegen, worauf wir diese Antwortschreiben erhielten. Das ist ein weiterer Beweis dafür, dass wir um Aufklärung bemüht sind.

Vorhalt:

*Ein Amtshilfeersuchen nach der VO (EG) 1798/2003 an die dänische Finanzverwaltung ergab, dass die Firma ***Empf3*** seit Jänner 2004 existiert und für die Mehrwertsteuer registriert ist. Das Unternehmen habe einige Einfuhren aus der Türkei erhalten, aber nicht die oben angeführten Lieferungen. Auf Grund des Schreibens der Firma ***P-GmbH*** vom 26.05.2011*

*habe die Firma ***Empf3*** Kontakt mit der dänischen Steuer- und Zollverwaltung aufgenommen und um Rat gefragt, da sie den Erhalt der Ware bestreitet und in dieser Sache missbraucht worden sei. Was geben Sie dazu an?*

Antwort:

*Für mich ist klar, dass die Firma ***P-GmbH*** als Werkzeug benutzt wurde, aber dies nur aus heutiger Sicht, damals bestand kein Verdacht. Wo die Waren letztendlich gelandet sind, entzieht sich meiner Kenntnis.*

[...]

Frage:

*Warum glauben Sie, dass die Firma ***P-GmbH*** von der Firma ***L-GmbH*** benutzt wurde?*

Antwort:

*Weil die Firma ***L-GmbH*** einen Spediteur brauchte, der sowohl in Österreich als auch in Deutschland Abfertigungen durchführen konnte.*

Meine Aussagen können auch in einem allenfalls noch durchzuführenden Abgabenverfahren herangezogen werden.

Mehr kann ich zur Sache nicht angeben.

Ich hatte die Möglichkeit, dieses Protokoll zur Gänze durchzulesen beziehungsweise durchlesen zu lassen sowie Korrekturen vornehmen zu lassen. Ich habe keine Änderungen durchgeführt.

Eine Kopie dieser Niederschrift wurde mir auf Verlangen ausgefolgt.“

Aufgrund der angeführten Beweismittel sieht das Bundesfinanzgericht den unter Punkt 1. angeführten Sachverhalt als erwiesen an. Die Sachverhaltsannahmen entsprechen im Übrigen jenen des aufgehobenen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Oktober 2021, RV/5200001/2019. Die Sachverhaltsannahmen wurden den Verfahrensparteien bereits vor der im Vorverfahren zu GZ. RV/5200001/2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 22. September 2021 übermittelt und waren auch Gegenstand der im fortgesetzten Verfahren durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 27. November 2025.

Ausgehend von den dargestellten zoll- und finanzstrafbehördlichen Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den dargestellten maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien in der im fortgesetzten Verfahren am 27. November 2025 durchgeführten Verhandlung dazu keine weiteren Beweisanträge stellten oder in sachverhaltsmäßiger Hinsicht Einwendungen oder Ergänzungen vortrugen.

3. Rechtslage

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

„§ 9. (1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.“

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

„§ 80. (1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.“

§ 224 Abs. 1 und Abs. 3 BAO lauten:

„§ 224. (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) [...]

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.“

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

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

Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß (§ 26 Abs. 1 UStG 1994).

Gemäß § 29 Abs. 8 UStG 1994 gelten bis auf weiteres als Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EU die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes - soweit sie nicht unmittelbar anwendbar sind (zB für die Besteuerung des

Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) idF vor dem AbgÄG 2010 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, 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.

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

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

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

2. der Abnehmer ist

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

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

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

...

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch

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

(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.“

Auf Grund des Art. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 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.

...

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

Gemäß Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 bestätigt das Bundesministerium für Finanzen dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde.

Art. 5 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABL L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) lautet auszugsweise:

„Artikel 5

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

(2) Die Vertretung kann sein

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

[...]

(3) [...]

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

Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.“

Gemäß Art. 59 ZK sind alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden.

Gemäß Art. 62 Abs. 1 ZK sind die schriftlichen Zollanmeldungen auf einem Vordruck abzugeben, der dem amtlichen Muster entspricht. Sie müssen unterzeichnet werden und alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind.

Den Anmeldungen sind alle Unterlagen beizufügen, deren Vorlage zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich ist (Art. 62 Abs. 2 ZK).

In den Fällen der Einfuhr von Waren in das Zollgebiet entsteht die Zollsschuld durch die Annahme der vom Anmelder abzugebenden Zollanmeldung (Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 2 ZK).

Jeder einer Zollsschuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag muss gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

Der Abgabebetrag ist gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Die Mitteilung nach Artikel 221 Abs. 1 ZK gilt gemäß § 74 Abs. 1 ZollR-DG in der Fassung vor dem AbgÄG 2015 als Abgabenbescheid.

Der geschuldete Abgabebetrag ist im Falle eines bewilligten Zahlungsaufschubes bis zum 15. des nachfolgenden Monats zu entrichten (Art. 222 Abs. 1 Buchstabe b iVm. Art. 226 Buchstabe b, Art. 227 Abs. 3 Buchstabe b ZK, § 73 und § 77 Abs. 3 Zollrechts - Durchführungsgesetz - ZollR-DG in der Fassung vor dem AbgÄG 2015).

Ist keine Zahlungserleichterung nach den Art. 224 bis 229 ZK eingeräumt worden, so muss die Zahlung innerhalb der festgesetzten Frist geleistet werden, wobei diese Frist zehn Tage,

gerechnet ab dem Zeitpunkt der Mitteilung des geschuldeten Abgabebetrages an den Zollschuldner, nicht überschreiten darf (Art. 222 Abs. 1 Buchstabe a ZK).

Einfuhr- und Ausfuhrabgaben werden mit Beginn des Tages, an dem sie nach dem Zollrecht spätestens zu entrichten sind, im Sinn der abgabenrechtlichen Vorschriften fällig (§ 73 ZollR-DG idF vor dem AbgÄG 2015).

Gemäß Art. 199 Abs. 1 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993 (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) übernimmt der Anmelder mit Abgabe einer von ihm oder von seinem Vertreter unterzeichneten Zollanmeldung oder mit Übermittlung einer EDV-gestützten Versandanmeldung bei einer Zollstelle gemäß den geltenden Vorschriften die Gewähr für

- die Richtigkeit der in der Zollanmeldung gemachten Angaben
- die Echtheit der eingereichten Unterlagen und
- die Einhaltung aller Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überführung von Waren in das betreffende Zollverfahren.

Wird die Zollanmeldung auf der Grundlage von Informatikverfahren abgegeben, so werden die in Anhang 37 vorgesehenen Angaben der schriftlichen Zollanmeldung gemäß Art. 222 Abs. 1 ZK-DVO dadurch ersetzt, dass der dazu bezeichneten Zollstelle die für schriftliche Zollanmeldungen vorgeschriebenen Angaben in Form von Codes oder in jeder anderen von den zuständigen Zollbehörden festgelegten Form zum Zweck der datentechnischen Verarbeitung übermittelt werden.

Anhang 37 (Merkblatt zum Einheitspapier) der ZK-DVO lautet auszugsweise:

„[...]“

TITEL II

Bemerkungen zu den einzelnen Feldern

[...]

C. FÖRMLICHKEITEN FÜR DIE ÜBERFÜHRUNG IN DEN ZOLLRECHTLICH FREIEN VERKEHR, DAS VERFAHREN DER AKTIVEN VEREDELUNG, DAS VERFAHREN DER VORÜBERGEHENDEN VERWENDUNG, DAS UMWANDLUNGSVERFAHREN, DAS ZOLLLAGERVERFAHREN UND DAS VERBRINGEN VON WAREN IN FREIZONEN DES KONTROLLTYPUS II.

[...]

Feld Nr. 8: Empfänger

Anzugeben ist die in Artikel 1 Nummer 16 genannte EORI-Nummer. (...)

Außerdem sind Name und Vorname bzw. Firma und vollständige Anschrift des Beteiligten anzugeben. (...)

[...]

Feld Nr. 14: Anmelder/Vertreter

Anzugeben ist die in Artikel 1 Nummer 16 genannte EORI-Nummer. (...)

Anzugeben sind Name und Vorname bzw. Firma und vollständige Anschrift des Beteiligten.

Handelt es sich bei dem Anmelder und dem Empfänger um ein und dieselbe Person, so ist „Empfänger“ einzutragen.

Zur Bezeichnung des Anmelders oder des Status seines Vertreters wird einer der in Anhang 38 vorgesehenen Gemeinschaftscodes verwendet.

[...]

Feld Nr. 37: Verfahren

Unter Verwendung der in Anhang 38 hierfür vorgesehenen Gemeinschaftscodes ist das Verfahren anzugeben, zu dem die Waren angemeldet werden.

[...]“

Anhang 38 zur ZK-DVO („Codes, die auf dem Einheitspapier zu verwenden sind) sieht bei der gleichzeitigen Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit mehrwertsteuerbefreiender Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat die Angabe des Codes 42 im ersten Unterfeld des Feldes 37 vor.

Gem. § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG in der Fassung vor dem AbgÄG 2015) gelten das im § 1 genannte gemeinschaftliche Zollrecht, 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, weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, 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.

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

Im Kapitel 5 „Steuerbefreiungen bei der Einfuhr“ des Titels IX der MwStSystRL lautet Art. 143 in der am 24. Juli 2009 in Kraft getretenen Fassung der Richtlinie 2009/69/EG zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr (ABl. Nr. L 175 vom 4.7.2009, S 12):

„Artikel 143

(1) 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;

...

(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 Steuervertreeters, 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. 138 Abs. 1 der MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten 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, von der Einfuhrumsatzsteuer, 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 Beginn der Versendung oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

Darüber hinaus befreien die Mitgliedstaaten gemäß Art. 138 Abs. 2 Buchst. c) der MwStSystRL von der Steuer die Lieferung von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die u.a. gemäß Abs. 1 von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde.

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

4. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0245; VwGH 10.5.2010, 2009/16/0226). Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabefestsetzung auszugehen (VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch eine Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden auch ein Rechtszug gegen den an die GmbH ergangenen Abgabenbescheid eingeräumt.

Der Bf. hat es unterlassen, gegen den Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, eine Beschwerde einzubringen.

Sofern sich Einwendungen des Bf. inhaltlich gegen die Richtigkeit der Abgabefestsetzung richten, erweisen sie sich daher als nicht berechtigt, weil solche Einwendungen - solange der erlassene Abgabenbescheid dem Rechtsbestand angehört - im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden können (z.B. VwGH 10.4.1997, 94/15/0188).

1) Stellung des Beschwerdeführers als Vertreter

Der Beschwerdeführer (Bf.) war vom 13. März 2003 bis zum 28. Jänner 2011 (bis 29. April 2004 gemeinsam mit Herrn ***XY***) als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen. Ihm oblag als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Primärschuldnerin bis zu seinem Ausscheiden aus dieser Funktion mit Gesellschafterbeschluss vom 25. Jänner 2011 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft.

Er zählte somit zum Kreis der im § 80 Abs. 1 BAO genannten zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen, welche gemäß § 9 Abs. 1 BAO zur Haftung herangezogen werden können.

2) Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Der Bf. bringt vor (siehe die Zusammenfassung im Mail vom 28. November 2025), es fehle am Tatbestandsmerkmal der Uneinbringlichkeit, da die Importeure (die in den Zollanmeldungen angeführten Warenempfänger) in Frankreich, Belgien und Dänemark nach Art. 201 Abs. 3 Satz 1 ZK iVm Art. 213 ZK und § 2 Abs. 1 ZollR-DG EUSt-Schuldner und somit mit der Primärschuldnerin verbundene Gesamtschuldner seien. Es seien primär diese Importeure und nicht deren Vertreter in Anspruch zu nehmen. Das gelte besonders im „Verfahren 42“, wo primär der Importeur (vgl. Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL) in Anspruch zu nehmen sei. Hingegen sei der Zollvertreter (der Spediteur, der mit dem Import und der innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung nichts zu tun habe) als „außenstehender Dritter“ (so Generalanwältin Kokott, Schlussanträge vom 06.09.2018, C-531/17, Vetsch, Rn. 5) nur nachrangig auf die EUSt/USt in Anspruch zu nehmen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund sei es zu wenig, wenn sich das Zollamt auf Behauptungen von ausländischen Behörden im Amtshilfeweg verlasse. Stattdessen hätte das Zollamt und nicht der Steuerpflichtige die dadurch ausgelösten Zweifel an der Identität der Empfänger klären müssen, indem es die Importeure durch Erlass von Steuerbescheiden in Anspruch nehme. Die entsprechenden Vollmachten seien vorgelegen.

Der Bf. spricht mit diesem Vorbringen die Subsidiarität der Haftung an. Die Haftung nach § 9 BAO darf nur geltend gemacht werden, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern eindeutig feststeht (Ritz, BAO⁸, § 9 Rz 7 mwN).

Nach den für das Haftungsverfahren bindenden Feststellungen im rechtskräftigen Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, sind die tatsächlichen Importeure der

eingeführten Waren unbekannt, weil die Identität der in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführten Unternehmen sowie ihre UID-Nummern missbräuchlich benutzt worden sind. Die Behörde führt Amtshilfeersuchen an die französische, dänische und belgische Zollverwaltungen an, denen zufolge die in den Anmeldungen angeführten Unternehmen die in Rede stehenden Sendungen mit Textilien nicht bestellt und nicht erhalten haben.

Bei dieser der Abgabefestsetzung zugrundeliegenden Sachlage konnte das formelle Vorliegen von Vollmachten nicht dazu führen, dass die angeblich von der Primärschuldnerin indirekt vertretenen Warenempfänger gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK und Art. 213 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG und §§ 19 Abs. 5, 26 Abs. 1 UStG 1994 als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und Gesamtschuldner heranzuziehen gewesen wären. Bei fehlender Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt oder verpflichtet. Die Wirkungen des Vertreterhandelns treffen nur den Vertreter, der nach Art. 5 Abs. 4 UA 2 in diesem Fall als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd gilt (Witte⁵, Zollkodex, Art. 5 Rz 39).

Geht einem Haftungsbescheid nach § 9 BAO ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten (z.B. VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115).

Mangels Vorliegens von Gesamtschuldverhältnissen stellt sich daher die Frage der Einbringlichkeit der hier gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei den in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführten Personen nicht.

Bei der vorliegenden Haftungsinanspruchnahme kommt es sohin auf die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der ***P-GmbH*** als alleinige Abgabenschuldnerin und Primärschuldnerin an.

Im Hinblick auf das bereits beendete Insolvenzverfahren betreffend die Primärschuldnerin und die erfolgte Löschung der Firma im Firmenbuch liegt die Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben vor. Die objektive Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin lag bereits im Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme vor.

4) Schuldhafte Pflichtverletzung

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Als bestellter Geschäftsführer hat er die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. z.B. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076, und VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190).

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (Ritz, BAO7, § 9, Rz 9).

Im aufhebenden Erkenntnis vom 2. September 2025, Ro 2022/13/0007, betonte der Verwaltungsgerichtshof (mit Hinweisen auf Judikatur und Literatur), dass zu den dem Vertreter „auferlegten Pflichten“ im Zusammenhang mit der Abgabenerhebung, deren Verletzung

Haftungsfolgen auslösen, nicht nur die Verpflichtung zur Abgabentrachtung zählt, sondern auch Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungspflichten im Interesse der Abgabensatzung. Erfolgt eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter innerhalb seiner „Funktionsperiode“, so fallen ihm die mit der Pflichtverletzung zu verbindenden Haftungsfolgen nach § 9 BAO zur Last. Der Vertreter haftet somit auch für Abgabenausfälle, die nach Beendigung der Vertretertätigkeit eintreten, soweit diese auf vom Vertreter zu verantwortende Pflichtverletzungen während seiner Funktionsperiode zurückzuführen sind.

Für die Beurteilung der schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kommt es im Beschwerdefall maßgeblich darauf an, dass unrichtige Abgabenerklärungen abgegeben und keine Abgaben entrichtet worden sind.

Art. 6 Abs. 3 UStG verwendet den Begriff des Anmelders. Dieser Begriff ist dem Zollrecht entnommen. Art. 143 Buchstabe d der MwStSystRL spricht allerdings von dem als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur, das ist gemäß Art. 201 MwStSystRL die nach nationalem Recht als Steuerschuldner bezeichnete oder anerkannte Person. Durch den Verweis auf das Zollrecht in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 ist der Zollschnldner der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Der Zollschnldner ist nach Art. 201 Abs. 3 ZK, wenn Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Die Vertretung kann nach Art. 5 Abs. 2 ZK indirekt sein, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt. Art. 6 Abs. 3 UStG ist daher richtlinienkonform so auszulegen, dass sowohl der selbst als Anmelder auftretende Importeur, aber auch der vom Anmelder indirekt vertretene Importeur den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen können (VwGH 29.6.2020, Ra 2020/16/0060 mit Verweis auf VwGH 28.3.2014, 2012/16/0009).

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes, nämlich das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer in Art. 3 Abs. 1 UStG 1994 näher beschriebenen vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat.

Die ***P-GmbH*** (Primärschnldnerin) ist gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK iVm §§ 19 Abs. 5, 26 Abs. 1 UStG 1994 Schnldnerin der Einfuhrumsatzsteuer geworden, weil sie als indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angegebenen Personen und damit als Zollanmelderin aufgetreten ist.

Nach der Rechtsprechung des EuGH steht es den Mitgliedstaaten frei, zur Durchführung von Art. 201 MwStSystRL vorzusehen, dass auch Zollschnldner die Einfuhrmehrwertsteuer schulden

und dass insbesondere der indirekte Zollvertreter mit der Person, die ihm eine Vertretungsvollmacht erteilt hat und die er vertritt, gesamtschuldnerisch für die Zahlung dieser Steuer haftet (EuGH 12.5.2022, Rs. C-714/20, U.I., Rn. 57).

Bei fehlender Vertretungsmacht wird der Vertretene nicht berechtigt oder verpflichtet. Die Wirkungen des Vertreterhandelns treffen nur den Vertreter, der nach Art. 5 Abs. 4 UA 2 in diesem Fall als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd gilt (Witte⁵, Zollkodex, Art. 5 Rz 39).

Wird ein Spediteur beauftragt, im Rahmen des „Verfahrens 42“ mit seiner Sonder-UID einen Lieferer oder Verbringer indirekt zu vertreten, erfolgt die Abgabe der Zollanmeldung im Namen des Spediteurs, die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über die Waren bleibt jedoch beim Lieferer bzw. Verbringer der Waren.

Mit der Anwendung der Sonder-UID übernimmt der Spediteur als indirekter Vertreter des Lieferers oder Verbringers bei der Abgabe der Zollanmeldung bestimmte Pflichten, etwa auch die im angeführten Erkenntnis des VwGH vom 2. September 2025 angeführten Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungspflichten im Interesse der Abgabenfestsetzung. Die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung wird in der Zollanmeldung in Feld 37 durch Angabe des Verfahrenscodes 42 beantragt. Infolge des Codes 42 und der beantragten innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung werden die Waren unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt (EuGH 14.2.2019, Rs. C-531/17, Vetsch Int. Transporte, Rn 14).

Die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung oder für ein innergemeinschaftliches Verbringen kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der zuständigen Behörde die Identität des Importeurs oder Erwerbers bekannt ist. Dies ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 20. Juni 2018, Rs. C-108/17, Enteco Baltic, Rn 58 und 61. Demnach hat der EuGH die Steuerbefreiung u.a. davon abhängig gemacht, dass der Importeur die zuständige Behörde immer ordnungsgemäß über Änderungen der Identität der Erwerber informiert und er den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats sämtliche Informationen über die Identität des neuen Erwerbers mitgeteilt hat. Der Identität des Importeurs und des Erwerbers misst der EuGH also entscheidende Bedeutung bei, da die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer im Falle einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung oder eines anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringens auf den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert wird und daher bekannt sein muss, wer als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer in Betracht kommt (vgl. auch BFH 17.2.2011, V R 30/10). Ein Verzicht auf die Identität des Erwerbers im Fall einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung bzw. auf die Identität des Importeurs im Fall eines innergemeinschaftlichen Verbringens würde die Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs der eingeführten Gegenstände mit sich bringen und daher den Zielen einer gleichmäßigen Besteuerung (siehe Erwägungsgrund 7 der

MwStSystRL) und der Wettbewerbsneutralität zuwiderlaufen (vgl. BFH 21.11.2023, VII R 10/21).

Demgemäß sind auch in Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL Offenlegungs- und Erklärungspflichten vorgesehen, wonach der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-

Identifikationsnummer des Erwerbers oder im Fall des innergemeinschaftlichen Verbringens seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, zukommen lassen muss; zudem den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden. Auch der Bf. vertritt in seinem Schriftsatz vom 19. November 2025 den Standpunkt, dass sich aus Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL iVm. Art. 6 Abs. 3 UstG 1994 Erklärungspflichten im „Verfahren 42“ ergeben.

Das Unionsrecht (Anhang 37 und 38 zur ZK-DVO) sieht für die Geltendmachung der Steuerbefreiung eine Beantragung in der Zollanmeldung (Art. 62 ZK) vor.

Um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen, war die Primärschuldnerin als Anmelderin sohin verpflichtet, in den Zollanmeldungen die Steuerbefreiung durch Angabe des Codes 42 in Feld 37 zu beantragen, die Importeure im anderen Mitgliedstaat der Union in Feld 8 offenzulegen und namhaft zu machen, in Feld 14 das Vertretungsverhältnis offenzulegen und die Art der Stellvertretung (direkt oder indirekt) anzugeben sowie einen Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden (Versendungs- oder Beförderungsbeleg iSd Verordnung BGBl. Nr. 401/1996) vorzulegen. In diesem Zusammenhang gelten die Zollvorschriften gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG und gemäß § 26 Abs. 1 UStG auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Gemäß Art. 62 Abs. 1 ZK sind die schriftlichen Zollanmeldungen auf einem Vordruck abzugeben, der dem amtlichen Muster entspricht. Sie müssen unterzeichnet werden und alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind. Den Anmeldungen sind alle Unterlagen beizufügen, deren Vorlage zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich ist (Abs. 2).

Gemäß Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO übernimmt der Anmelder mit Abgabe einer von ihm oder von seinem Vertreter unterzeichneten Zollanmeldung gemäß den geltenden Vorschriften die Gewähr für die Richtigkeit der in der Zollanmeldung gemachten Angaben, die Echtheit der eingereichten Unterlagen und die Einhaltung aller Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überführung von Waren in das betreffende Zollverfahren.

Nach den für das Haftungsverfahren bindenden Feststellungen im rechtskräftigen Abgabefestsetzungsbescheid vom 1. Juni 2012 sind die tatsächlichen Importeure oder Erwerber der eingeführten Waren unbekannt und konnten demgemäß die materiellen Voraussetzungen für die steuerfreie Einfuhr nach Art. 6 Abs. 3 UstG 1994 nicht erbracht werden, weil die Identität der in den Zollanmeldungen als Warenempfänger angeführten Unternehmen sowie ihre UID-Nummern missbräuchlich benutzt worden sind.

Demzufolge wurden im gegenständlichen Beschwerdefall abgabenrechtliche Offenlegungs- Wahrheits- und Erklärungspflichten im Wesentlichen dadurch verletzt, dass in Feld 14 der Zollanmeldungen trotz fehlender Vertretungsmacht eine indirekte Vertretung der in den Zollanmeldungen genannten Warenempfänger erklärt wurde und in Feld 8 der Zollanmeldungen sowie in Feld 2 der als Versendungsbelege vorgelegten CMR-Frachtbriefe („Empfänger“) die tatsächlichen Empfänger (Erwerber bzw. im Fall von innergemeinschaftlichen Verbringungen die Importeure) und deren UID-Nummern im Sinne des Art. 143 Abs. 2 MwStSystRL nicht angegeben wurden. Demnach wurde in den Zollanmeldungen durch unrichtige Angaben in Feld 8 die Identität der tatsächlichen Importeure oder Erwerber als zentrale Grundlage für die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UstG 1994 nicht offengelegt und damit auch der in Art. 5 Abs. 4 ZK normierten Offenlegung der Stellvertretung nicht entsprochen.

Unbestritten ist, dass dem Bf. als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Primärschuldnerin während der hier in Rede stehenden Einfuhren im Zeitraum von 30. Oktober 2009 bis 6. April 2010 die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Den Haftenden trifft die gleiche Offenlegungspflicht und Wahrheitspflicht wie den Abgabepflichtigen (vgl. z.B. VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601 mit Hinweis auf VwGH 25.6.1990, 89/15/0063).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) und die Abgaben entrichtet werden. Einem Geschäftsführer einer GmbH obliegt es als Vertreter nach § 80 BAO daher, die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für eine Abgabenbefreiung oder für eine Abgabenbegünstigung bilden, richtig und wahrheitsgemäß bekanntzugeben (§ 119 BAO). Dies war nach dem oben Gesagten hier objektiv nicht der Fall.

Bei Betrauung Dritter (z.B. Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleiben (Ritz, BAO⁷, § 9, Rz 13 und die dort angeführte Judikatur).

Der Bf. kann sich bei der vorliegenden Sachlage nicht darauf berufen, dass er die Verantwortung für die Abgabenangelegenheiten an nicht mit der Geschäftsführung beauftragte Angestellte der Primärschuldnerin übertragen hat, da er selbst aufgrund der Geschäftsbeziehungen zur ***L-GmbH*** und deren Geschäftsführer die „Abfertigungsrichtlinien“ vorgegeben hat (vgl. die unter Punkt 2. in der Beweiswürdigung angeführte Niederschrift über die Einvernahme des Bf. durch die Finanzstraßbehörde vom 8. Mai 2012, Zahl: ***7***, Seite 8, über entsprechende Vorgaben an Mitarbeiterinnen der Primärschuldnerin sowie die ebenfalls in der Beweiswürdigung angeführten Erklärungen damaliger Angestellter der Primärschuldnerin). Soweit in diesem Zusammenhang Angestellte der Primärschuldnerin mit der Abgabe der verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen betraut waren, hat daher der Bf. seine ihm obliegenden Überwachungspflichten verletzt.

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Das tatbestandsmäßige Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Eine bestimmte Schuldform ist somit hierfür nicht erforderlich (z.B. VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit aus (z.B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Weder ein strafbares Verhalten noch eine strafgerichtliche Verurteilung sind Voraussetzung der Inanspruchnahme der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0007).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass weder ein völliges Unterbleiben eines Strafverfahrens noch die Einstellung von Vorerhebungen oder einer Voruntersuchung, noch ein freisprechendes Urteil eine Bindung der Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Haftungsvoraussetzungen nach § 9 BAO bewirken könnte (VwGH 2.7.2002, 96/14/0068).

Da sich auch der Haftungstatbestand des § 9 Abs. 1 BAO nicht mit einem Straftatbestand des Finanzstrafgesetzes deckt, wird entgegen der Ansicht des Bf. durch die mit Protokollsvermerk und gekürzter Erkenntnisausfertigung vom 14. Dezember 2017, Zlen. ***6***, ***5***, erfolgte Einstellung des Finanzstrafverfahrens die Haftung gemäß § 9 BAO nicht präjudiziert (BFG 21.11.2018, RV/7104861/2018).

Die nach § 9 BAO erforderliche Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Das Zollamt wirft dem Bf. in diesem Zusammenhang Folgendes vor (siehe Amtsrevision vom 15. November 2021 gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Oktober 2021, GZ. RV/5200001/2019, Seite 7)

*„Die Primärschuldnerin hat die Aufträge für die gegenständlichen Zollabfertigungen von der Firma ***L-GmbH*** bekommen. Der Geschäftsführer der Firma ***L-GmbH***, Herr ***AB***, verbot der Primärschuldnerin, mit den Warenempfängern, den Frachtführern oder den Versendern in Kontakt zu treten. Dieses Verbot ist unüblich und hätte bei einem sorgfältig agierenden Geschäftsmann Misstrauen geweckt. Ein sorgfältig agierender Geschäftsmann hätte sich unter diesen Umständen nicht mit dem Bestätigungsverfahren zur Überprüfung der UID-Nummer des Warenempfängers begnügt, sondern hätte zusätzliche Nachforschungen angestellt. Bereits durch einfache Nachforschungen (z.B. im Zuge der ersten Zollabfertigung für einen neuen Abnehmer diesen trotz des Kontaktverbotes telefonisch zu kontaktieren oder durch eine Internetrecherche Ermittlungen über diesen anzustellen) hätte sich ergeben, dass fehlerhafte Zollangaben vorliegen. Bei telefonischer Kontaktaufnahme hätte sich unmittelbar herausgestellt, dass Identitätsdiebstahl vorliegt. Bei einer einfachen Internetrecherche hätte sich schnell ergeben, dass die als Warenempfänger angeführten Firmen in ganz anderen Branchen tätig sind und die importierten Waren ganz offensichtlich nicht für sie bestimmt sein können. Derartige Nachforschungen wären zumutbar und aufgrund des unüblichen Kontaktverbotes auch geboten gewesen. Der Beschwerdeführer hat aber in seiner Funktion als Geschäftsführer der Primärschuldnerin keine Nachforschungen getätigt.*

Die gegenständlichen Zollabfertigungen wurden daher unter Verletzung der Verpflichtung zur Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes durchgeführt. Wäre der Sorgfaltspflicht entsprochen worden, dann wären korrekte Zollanmeldungen erstellt und die gegenständlichen Zollabfertigungen nicht in dieser Form (nämlich nicht mit Verfahrenscode 4200 und Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer) durchgeführt worden.

Die nun uneinbringlichen Abgaben wären bereits im Zuge der Zollabfertigungen festgesetzt worden und im Rahmen des bewilligten Zahlungsaufschubes gem. Artikel 110 lit. a Zollkodex am 15. des auf die Verzollung folgenden Kalendermonats zu entrichten gewesen (§ 67 Abs. 2 Zollrechts-Durchführungsgesetz). Da die Zollabfertigungen zwischen 30.10.2009 und 6.4.2010 erfolgten, wären die Abgaben bei korrektem Verfahrensablauf zwischen 15.11.2009 und 15.5.2010 fällig geworden. In diesem Zeitraum hatte der Beschwerdeführer seine Vertreterstellung noch inne.

[...]

****Bf1*** hat als Geschäftsführer der Primärschuldnerin einen Dritten (die Firma ***L-GmbH***) mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betraut.*

Nimmt ein Geschäftsführer abgaberechtliche Pflichten nicht selbst wahr, sondern überträgt sie an Dritte, wird er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Es treffen ihn Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung Haftungsfolgen zeitigen kann (VwGH 19.11.1998, 98/18/0159). Er hat durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere

*durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Ein Geschäftsführer kommt seiner Überwachungspflicht nicht nach, wenn er sich auf die Frage, ob alles in Ordnung sei, beschränkt und sich mit einer bejahenden Antwort begnügt (VwGH 26.5.1998, 97/14/0080). Gegenüber der Firma ***L-GmbH*** wurden diese Auswahl- und Kontrollpflichten unterlassen, obwohl man sich der Problematik des Zollverfahrens 4200 bewusst gewesen war. Tatsächlich wurde zwar mehrmals nachgefragt, ob die Verfahren, insbesondere die Ablieferung der Waren, ordnungsgemäß erledigt worden seien. Konkrete Unterlagen zum Beweis dieser Vorgänge wurden allerdings nie angefordert, obwohl diese Nachweispflicht bei der Primärschuldnerin gelegen ist. Auf Nachfrage einer Zollsachbearbeiterin der Primärschuldnerin, ob die entsprechenden Nachweise vorliegen, wurde lediglich geantwortet, dass die Firma ***L-GmbH*** „dies aber natürlich mache“, es aber die Primärschuldnerin „eigentlich ja nichts angehe“. Mit dem offenbar vorhandenen Bewusstsein über die Risiken des Zollverfahrens 4200 hätte sich ein sorgfältiger Geschäftsmann mit dieser Aussage aber nicht zufriedengeben dürfen. Er hätte stichprobenartig die Nachweise oder die mutmaßlichen Empfänger kontrollieren müssen, um die Richtigkeit solcher Aussagen zu verifizieren. Von der Geschäftsführung der Primärschuldnerin wurde somit in diesem Zusammenhang die erforderliche Auswahl- und Aufsichtspflicht außer Acht gelassen.“*

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Argumentation des Zollamtes an, weil sich der Bf. hinsichtlich der ihn treffenden Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ausschließlich auf Fremangaben verlassen hat und im Beschwerdefall aufgrund des vereinbarten Kontaktverbots von Anfang an atypische Umstände vorlagen, die einen verständigen Wirtschaftsteilnehmer bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt veranlasst hätten, die in den Anmeldungen erklärte indirekte Stellvertretung zu hinterfragen und sich nicht mit der Inanspruchnahme eines Bestätigungsverfahrens nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 zu begnügen, sondern mit den angeblich indirekt vertretenen Importeuren Kontakt aufzunehmen, eine nähere Überprüfung durchzuführen und sich nicht ausschließlich auf die Angaben der ***L-GmbH*** zu verlassen.

Bei einem derartigen Geschehensablauf wären über die Inanspruchnahme eines Bestätigungsverfahrens nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 hinausgehend die vom Zollamt erwähnten weiteren Maßnahmen erforderlich gewesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft gewesen ist (vgl. z.B. VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156).

In den bisherigen Eingaben sowie in der mündlichen Verhandlung wird vorgebracht, dass der Primärschuldnerin und dem Bf. keine Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Betrug vorlagen.

Der Bf. führt in seiner ergänzenden Stellungnahme vom 29. November 2025 zudem die Allgemeinen Österreichischen Spediteurbedingungen ins Treffen und argumentiert, dass eine unmittelbare Kontaktaufnahme mit den in den Zollanmeldungen erklärten Warenempfängern ohne begründeten Verdacht nicht nur branchenunüblich, sondern vertragswidrig gewesen wäre und ihn gegenüber dem Auftraggeber, der ***L-GmbH*** (Hauptspediteur) haftbar und schadenersatzpflichtig gemacht hätte.

Dem ist zu entgegnen, dass der Bf. durch die ausschließlich auf Fremddangaben beruhende Abfertigungspraxis ohne jegliche Vergewisserung über die Richtigkeit und Vollständigkeit der von der ***L-GmbH*** zur Verfügung gestellten Unterlagen in Verbindung mit der Befolgung des Verbots der Kontaktaufnahme mit den angeblich indirekt vertretenen Importeuren die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen, nämlich dafür zu sorgen, dass die in den Zollvorschriften vorgesehenen Angaben und Erklärungen zu den Warenempfängern und deren Stellvertretung vollständig und richtig eingereicht werden, nicht mehr gewährleisten konnte. Vertraute der Bf. ausschließlich auf Fremddangaben und akzeptierte zudem noch ein Verbot der Kontaktaufnahme mit den Importeuren kann aufgrund dieser auferlegten Beschränkung lediglich mit einer formalen UID-Abfrage das Auslangen nicht gefunden werden.

Insbesondere in Anbetracht der bereits im März 2009 an seine MitarbeiterInnen erteilten Anweisung des Bf. und der darin betonten Bedeutung der (damals von der Zollverwaltung für erforderlich gehaltenen) Vorlage von Original-Abliefernachweisen der Warenempfänger ist die Akzeptanz eines Kontaktaufnahmeverbots mit diesen Warenempfängern nicht nachvollziehbar. Spätestens im März 2009 wäre somit das von der ***L-GmbH*** auferlegte Kontaktaufnahmeverbot ein ausreichender Anhaltspunkt für die Überprüfung der Geschäftspraxis mit der ***L-GmbH*** gewesen und hätte den Bf. auch ohne zusätzliche Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten oder Betrug veranlassen müssen, die von der ***L-GmbH*** zur Verfügung gestellten Unterlagen, insbesondere die vorgelegten Vollmachten eingehender zu überprüfen. Dass der Bf. im damaligen Bewusstsein der Bedeutung der nach damaliger Rechtsansicht für die Gewährung der Steuerfreiheit erforderlichen Abliefernachweise deren Kontrolle ausschließlich einem mit den jeweiligen Zollverfahren (Überführungen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr) nicht befassten Dritten überließ, erscheint nicht nachvollziehbar.

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Als bestellter Geschäftsführer hatte der Bf. die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. z.B. VwGH 2.7.2002, 96/14/0076, und VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Verschulden vor, wenn sich der Vertreter mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt oder eine solche Beschränkung (hier: Kontaktaufnahmeverbot mit den von ihm vertretenen Importeuren) in

Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen unmöglich macht (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057; VwGH 11.3.2010, 2010/16/0028).

Soweit der Bf. eine zivilrechtliche Verantwortlichkeit gegenüber der ***L-GmbH*** behauptet, ist zunächst auf seine Angaben anlässlich der Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde vom 8. Mai 2012 (Niederschrift Zahl: ***7***) zu verweisen, wonach hinsichtlich der Zuständigkeit der ***L-GmbH*** zur Beibringung von Ablieferbelegen keine schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt werden konnten. Im Übrigen haben zivilrechtliche Abmachungen keinen Einfluss auf eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO (vgl. VwGH 23.3.2010, 2009/13/0078 mit Verweis auf VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Dem Bf. ist es sohin nicht gelungen, darzutun, dass ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten (Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) unmöglich gewesen wäre, sodass die Behörde und auch das Bundesfinanzgericht annehmen mussten, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist.

Im Fall einer Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 Abs. 1 ZK ist die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union, wonach von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. etwa EuGH 9.2.2017, Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal, C-21/16, Rn. 40, und EuGH 14.6.2017, Santogal M-Comercio e Reparação de Automóveis Lda, C-26/16, Rn. 71), die Richtschnur bei der Anwendung des § 83 ZollR-DG, ob offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt (VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037).

Auch bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe hat der Bf. aus den bereits dargestellten Gründen nicht in gutem Glauben gehandelt und nicht alle Maßnahmen ergriffen, die von einem verständigen Wirtschaftsteilnehmer vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einem Steuerbetrug führt.

Es ist ihm daher Fahrlässigkeit zuzurechnen, weil er die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat.

5.) Kausalität

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit ist.

Bei einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall (siehe dazu VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126; VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016, VwGH 27.5.2020,

Ra 2020/13/0027; VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067; VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115; VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156).

Infolge der oben dargestellten schuldhaften Pflichtverletzungen durch den Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

In Pkt. 5. der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides führt die belangte Behörde zur Kausalität an, dass die gegenständlichen abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen im Zuge einer Nachschau gem. § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz festgestellt worden seien. Hätte der Bf. entsprechende Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen durchgeführt, wäre das Fehlen der Abliefernachweise zeitnah bemerkt worden (nämlich bereits im Zusammenhang mit den vom gegenständlichen Haftungsbescheid nicht erfassten Verzollungsfällen des Jahres 2008). Es wären die betrügerischen Handlungen zu Tage getreten und derartige Zollabfertigungen erst gar nicht mehr durchgeführt worden. Die nun uneinbringlichen Abgaben wären daher gar nicht erst entstanden. Die Pflichtverletzungen des Haftungspflichtigen seien daher sowohl Ursache der Entstehung der Abgabenschuld als auch des Abgabenausfalls.

In der Amtsrevision vom 15. November 2021 (Pkt. 4.2.1) argumentiert das Zollamt, dass bei Beachtung der Sorgfaltspflichten korrekte Zollanmeldungen erstellt und die gegenständlichen Zollabfertigungen ohne Beantragung der Steuerbefreiung durchgeführt worden wären. Die nun uneinbringlichen Abgaben wären bereits im Zuge der Zollabfertigungen festgesetzt worden und im Rahmen des bewilligten Zahlungsaufschubes gem. Artikel 110 lit. a Zollkodex am 15. des auf die Verzollung folgenden Kalendermonats zu entrichten gewesen (§ 67 Abs. 2 ZollRDG). Da die Zollabfertigungen zwischen 30. Oktober 2009 und 6. April 2010 erfolgt seien, wären die Abgaben bei korrektem Verfahrensablauf zwischen 15. November 2009 und 15. Mai 2010 fällig geworden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob bei richtiger Erklärung der tatsächlichen Importeure die Steuerbefreiung anlässlich der Einfuhren gewährt worden wäre oder die Abgaben durch den Anmelder oder die tatsächlichen Importeure bzw. Erwerber als Gesamtschuldner (Art. 201 Abs. 3 ZK iVm Art. 213 ZK) entrichtet worden wären oder ob mangels Feststellbarkeit der tatsächlichen Importeure die Überführung der Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unterblieben wäre. In all diesen Fällen wäre es ohne Verletzung der Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in Bezug auf die Identität der Importeure zu keinem Abgabenausfall gekommen. Daher vermochte auch der Bf. mit dem allgemein gehaltenen Hinweis in seiner Eingabe vom 28. Februar 2019 auf Bilanzgewinne 2009 und 2010 der Primärschuldnerin nicht darzulegen, dass es auch ohne die festgestellten schuldhaften Pflichtverletzungen zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben gekommen wäre. Die erforderliche Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall war daher zu bejahen.

6.) Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Der Bf. wendet ein, das Zollamt habe nach Art. 213 ZK i. V. m. § 20 BAO ein Auswahlermessen. Das bedeute, dass es zunächst die beiden Gesamtschuldner, Zollanmelder und indirekter Vertreter, auf die Steuer in Anspruch zu nehmen habe, bevor es die Haftungsschuld nach § 9 BAO geltend mache. Gegen diesen Grundsatz einer rechtmäßigen Ermessensausübung habe das Zollamt verstoßen, weil es die Zollanmelder nicht auf die Steuern in Anspruch genommen habe.

Dieser Einwand erweist sich als nicht berechtigt, weil die ***P-GmbH*** als Zollanmelderin und indirekte Vertreterin der in den Zollanmeldungen genannten Warenempfängern aufgetreten ist und das Zollamt somit mit der Erlassung des Abgabenbescheides vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, der vom Bf. geforderten Heranziehung des Zollanmelders und indirekten Vertreters nachgekommen ist und die in den Zollanmeldungen genannten Unternehmen nicht Abgabenschuldner sind (siehe dazu die Ausführungen zu „2) Uneinbringlichkeit der Abgaben“).

Die „Billigkeit“ gebietet bei einer Ermessenentscheidung im Regelfall die Berücksichtigung des steuerlichen Verhaltens und auch der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (Ritz, BAO⁸, § 20 Tz 7 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 208). Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen wären damit im Rahmen der Ermessenübung bei der Geltendmachung der Haftung zu beachten (Ritz, BAO⁸, § 7 Tz 7 mit Judikaturnachweisen und Hinweis auf Stoll, Ermessen, 393). Allerdings vertritt der Verwaltungsgerichtshof demgegenüber in ständiger Rechtsprechung zu § 9 BAO die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089 mit Hinweis auf VwGH 16.10.2002, 99/13/0060). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (z.B. VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044 mit zahlreichen weiteren Judikaturnachweisen; ebenso VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139; VwGH 17.5.2020, Ra 2020/13/0027). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren

Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142). Für die Ermessensübung bedarf es daher keiner Feststellungen zur Einkommens- und Vermögenssituation des Haftungspflichtigen (VwGH 12.9.2023, Ra 2022/13/0116). Eine allfällige persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessensübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet damit zu Recht zwischen der Billigkeit bei der Geltendmachung der Haftung und der Billigkeit (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bei der nachfolgenden Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen. Die Geltendmachung der Haftung ist zwar eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO⁸, § 224 Tz 4), diese Einhebungsmaßnahme bezieht sich aber auf die Einhebung der Abgaben der Primärschuldnerin. Gegenüber dem Haftungsschuldner ist die Heranziehung zur Haftung noch keine Einhebungsmaßnahme, sondern eine Maßnahme, der Festsetzungscharakter zukommt. Gemäß § 7 Abs. 1 BAO wird er erst durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. Daran schließt sich das eigenständige Einhebungsverfahren der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen an.

Daraus folgt, dass eine Unbilligkeit im Zuge der Geltendmachung der Haftung daher nur insofern Berücksichtigung finden kann, als sie nicht in der Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen liegt, sondern in der (vollen) Heranziehung zur Haftung läge (vgl. BFG 24.6.2020, RV/5101146/2019).

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 27. 5. 2020, Ra 2020/13/0027).

Im gegenständlichen Fall liegt ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld mit der Annahme der jeweiligen Zollanmeldungen in den Jahren 2009 und 2010 und der mit Bescheid vom 8. August 2018 erfolgten Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtigen.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2016, Zl. ***2***, und vom 16. April 2018, Zl. ***3***, hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf.) vor, dass beabsichtigt sei, ihn für näher angeführte Abgaben (Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung) im Ausmaß von insgesamt 3.586.753,47 Euro zur Haftung wegen Uneinbringlichkeit heranzuziehen. Im Rahmen des Ermessens beschränkte sich das Zollamt im angefochtenen Haftungsbescheid darauf, den Bf. lediglich für die mit Abgabenbescheid vom 1. Juni 2012, Zahl: ***5***, festgesetzten Abgaben zur Haftung heranzuziehen. Vor diesem Hintergrund ist eine Reduktion der Haftungsschuld aufgrund des langen Zeitabstands zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und der Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtigen im Ausmaß von 10 % sachgerecht und steht einem höheren Abschlag entgegen, dass bereits das Zollamt den Bf. nur für einen geringen Teil

(rund 12,5 %) der bei der Primärschuldnerin insgesamt aushaftenden Abgabenschuld in Anspruch nahm.

Vom Bf. wurden darüber hinaus keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Somit ergibt sich folgende Berechnung der Haftungsschuld:

Abgabenart	Fälligkeit	Haftung lt. angef. Bescheid (€)	laut Erkenntnis (€)
Einfuhrumsatzsteuer	18.6.2012	416.961,54	375.265,39
Abgabenerhöhung	18.6.2012	30.630,79	27.567,71
Summe:		447.592,33	402.833,10

7. Verjährung

Der Bf. bringt vor, dass seine Inanspruchnahme gemäß § 238 BAO verjährt sei, weil die Haftung nach § 9 BAO akzessorisch sei und das Schicksal der Primärschuld teile. Die Nacherhebungsbescheide (EUST) würden aus dem Jahr 2012 stammen. Damit habe die Einhebungsverjährung mit dem 31. Dezember 2012 begonnen und habe mit dem 31. Dezember 2017 geendet. Da weder Mahnungen, Vollstreckungsversuche noch andere Unterbrechungshandlungen ersichtlich seien, sei das Einhebungsrecht nach § 238 BAO spätestens Ende 2017 verjährt. Der Haftungsbescheid vom 8. August 2018 sei somit nach Ablauf der Einhebungsverjährungsfrist ergangen. Eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO sei nicht mehr zulässig.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Dem Einwand der Verjährung kommt keine Berechtigung zu, da durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung gemäß § 9 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) unterbrochen wird und nach dieser Bestimmung die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist, von neuem beginnt.

Die Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren erfolgte gegenständlich im Jahr 2013. Mit Beschluss vom tt. Mai 2016 hob das Gericht den Konkurs mangels alle Masseforderungen deckenden Vermögens gemäß §§ 124a iVm. 123a IO auf. Mit der Rechtskraft dieses Beschlusses begann die fünfjährige Verjährungsfrist von neuem zu laufen, sodass im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 8. August 2018, mit dem der Bf. gemäß §§ 9

und 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschulden der ***P-GmbH*** herangezogen wurde, die Einhebungsverjährung noch nicht eingetreten ist.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer Revision

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

Die gegenständliche Entscheidung orientiert sich an der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfragen zu klären waren, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 22. Jänner 2026