

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R1, den beisitzenden Richter R2 sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde vom 27.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Linz Wels vom 19.03.2014, Zahl: 520000/aa/2014/BN, soweit dieser die Einfuhrumsatzsteuer betrifft, in der Sitzung am 20.04.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

Der Spruch des Bescheides des Zollamtes Linz Wels vom 19.03.2014, Zahl: 520000/aa/2014/BN, wird dahingehend geändert, dass die Eingangsabgabenschuld [Einfuhrumsatzsteuer (B00)] gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) und Abs. 3 Zolllkodex in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden ist.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **SACHVERHALT und VERFAHRENSGANG**

Unter Berücksichtigung der Angaben in den gegenständlichen vier Anmeldungen, der Ermittlungen des Zollamtes Linz Wels (nachfolgend: Zollamt), der im gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Abgabenverfahren hervorgekommenen Unterlagen, insb. des vom Zollamt dem Bundesfinanzgericht (nachfolgend: BFG) übersendeten rechtskräftig gewordenen Urteils des Landgerichts Bochum (nachfolgend: LG Bochum) sowie aufgrund der Angaben und der Verantwortung der Parteien des verwaltungsbehördlichen und

gerichtlichen Abgabeverfahrens wird vom nachfolgend angeführten Verfahrensgang und Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf ist ein Speditionsunternehmen und beantragte mit vier Anmeldungen als indirekte Vertreterin der in den Anmeldungen angegebenen Empfängerin B (UID-Nr. BEbb) unter Verwendung der der Bf erteilten Sonder-UID-Nr. die Überführung von Tonerkartuschen mit Verfahrenscod 42 (nachfolgend: VC 42) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer (nachfolgend: EUST) mit unmittelbar daran anschließender innergemeinschaftlicher (nachfolgend: ig) Lieferung.

Betroffen sind die Anmeldungen mit der CRN 11ATdd vom 05.04.2011, mit der CRN 11ATee vom 27.04.2011, mit der CRN 11ATff vom 19.05.2011 und mit der CRN 11ATgg vom 15.06.2011.

Die angemeldeten Waren wurden in Österreich antragsgemäß vom Zollamt in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt. Dabei wurde EUST-Freiheit gewährt.

In den Anmeldungen war als Versender/Ausführer jeweils die C (nachfolgend: D) ein in Istanbul ansässiges Unternehmen, als Empfänger jeweils die im Mitgliedstaat Belgien ansässige B angegeben.

Als Bestimmungsland war jeweils Deutschland angegeben. Die Ware sollte jeweils an die E, Adresse3 (nachfolgend: F - UID-Nr. DEhh) geliefert werden. Als Lieferbedingung wurde in den Frachtbriefen jeweils "FCA-Istanbul", in den Anmeldungen "FCA" angegeben.

Das Zollamt hat der Bf mit Schreiben vom 06.12.2013 mitgeteilt, dass es u.a. diese vier Überführungen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST mit unmittelbar daran anschließenden ig Lieferungen mit VC 42 prüfen wolle. Das Zollamt hat die Bf darum ersucht, sie möge deshalb zum Nachweis der Steuerbefreiung der Einfuhren diverse im Schreiben namentlich angeführte Nachweise vorlegen.

Die Verordnung (EU) 904/2010 hat die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum Inhalt. Das Zollamt hat sich danach im Rahmen eines Informationsaustausches an das Finanzamt Bochum gewendet und diesem im Wesentlichen mitgeteilt, die Bf habe Tonerkartuschen mit sehr hohen Werten verzollt. Die Waren seien im Rahmen eines Reihengeschäftes an die F gegangen. Rechnungen der B an die F, irgendwelche sonstigen Aufträge, Bestellungen undgl. gebe es nicht. Die genannten Unternehmen seien im Konkurs. Aus den vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass möglicherweise nicht die F, sondern ein Empfänger in "Adresse4" der letzte Empfänger gewesen sei. Es gebe keine Nachweise darüber, in welchem Zusammenhang der zweite Empfänger F und ein allfälliger dritter Empfänger stehen. Die Bf habe die B als Käufer und die F als Empfänger angegeben bzw. dass die Waren im Auftrag der B zur F in Deutschland und nicht nach Belgien transportiert worden seien.

Die Bf verfüge je Verzollung über einen Frachtbrief mit Übernahmebestätigung durch die F und durch die B und über einen selbst erstellten Lieferschein mit einen

Übernahmevermerk von der F, aber über keinerlei Bestätigung der Übernahme eines eventuell weiteren Empfängers an der "Adresse4".

Die Bf habe bisher nicht mit stichhaltigen Unterlagen nachweisen können, dass die F der letzte Empfänger gewesen sei. Die Bf habe als letzten Empfänger bei zwei Verzollungen "Adresse5" und bei zwei Verzollungen "Adresse6" angegeben, obwohl es in Adresse7 eine F gar nicht gebe. Möglicherweise befinde sich in Adresse7 ein weiterer Empfänger. Das Zollamt habe daher keine sicheren Nachweise darüber, wo die Lieferungen tatsächlich hingegangen sind.

Das Finanzamt Bochum hat geantwortet und das Zollamt im Wesentlichen auf Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der "Ermittlungskommission G" gegen eine europaweit agierende Täterbande aus dem Bereich des Umsatzsteuerbetruges verwiesen. Danach sei die F ein Missing-Trader, die B ein In-Out-Buffer gewesen. Die Täterbande habe sie als Funktionsträger eingebunden, um einen Nettowarenbezug zu ermöglichen und um die Waren innerhalb einer rein fiktiven Rechenkette (Missing-Trader - zwei Buffer) zu verbilligen. Die Waren seien letztlich über einen Distributor vermarktet worden. Alle nach außen hin gerichteten Handlungen der Funktionsträger seien Scheinhandlungen gewesen. Insb. sei deren Rechnungslegung und Buchhaltung zentral gesteuert worden. Tatsächlich habe es auf der Ebene der Funktionsträger keine wirtschaftlichen Betätigungen gegeben. Die Waren seien nie nach Belgien oder zur F geliefert worden. Die Täterbande um die Haupttäter H, J und K sei inzwischen durch das LG Bochum rechtskräftig zu Freiheitsstrafen verurteilt worden. Die UID-Nr. der F sei in Deutschland rückwirkend mit 01.04.2011 begrenzt worden.

Aus dem Ermittlungsbericht und dem Urteil des LG Bochum ergibt sich, dass die L (nachfolgend: M) als Buffer-II und die N (nachfolgend: O) als Distributor ihren Sitz an der Adresse4, hatten.

Geschäftsführer der M, deren Gegenstand der Handel mit elektronischen Geräten, Hard- und Software, Druckerverbrauchsmaterialien war, war K

J war Geschäftsführer der O und der B. Die B handelte mit Computerersatzteilen,

Peripherie- und Verbrauchermaterial. Gegenstand der O war der

Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art, insb. mit EDV-Zubehör,

Verbrauchsmaterialien, Elektro- bzw. Elektronikgeräten. Das Betrugsmodell

diente den Tatbeteiligten dazu, Umsatzsteuer (nachfolgend: USt) zu verkürzen, indem

das Umsatzsteuerrecht systemwidrig zur Verbilligung von Waren ausgenutzt wurde. Das

Betrugsmodell diente den Tatbeteiligten auch dazu, eine zusätzliche Einnahmequelle in

Form von Bargeldebeträgen zur persönlichen Verwendung zu erlangen.

Auf den Gegenstand bezogen initiierten die Tatbeteiligten die in Belgien ansässige

Scheinfirma B als In-Out-Buffer. Die Zwischenschaltung dieser Gesellschaft ermöglichte

den umsatzsteuerrechtlich unbelasteten Nettoeinkauf. Die B fakturierte sodann eine

innergemeinschaftliche - und damit umsatzsteuerfreie - Lieferung an die F, ebenfalls eine

Scheinfirma. Der Missing-Trader F hatte im Betrugssystem einzig und allein die Aufgabe,

die Nettoeingangsrechnung der B in eine gleich hohe Bruttoausgangsrechnung an die

M, eine weitere Scheinfirma als Buffer im Betrugssystem umzuschreiben. Die M konnte dadurch die in der von der F umgeschriebenen Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer als Vorsteuer lukrieren, wobei die F als Missing-Trader die in der umgeschriebenen Rechnung ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht an das Finanzamt abgeführt hat. Auf der Ebene des Distributors O wirkte sich der Taterfolg in der Form eines verbilligten Warenabverkaufs aus.

Nach Ausweis der Verwaltungsakten verfügt die Bf über die von ihr an die B gestellte Speditionsabrechnungen für getätigte Verzollungsleistungen mit entsprechenden Zahlungsbelegen, jedoch nicht - abgesehen vom E-Mail-Verkehr - über kaufmännische Unterlagen darüber, ob bzw. in welcher Geschäftsbeziehung die B zur F, die B zur M bzw. die F zur M standen. Ferner verfügt die Bf über Abfragen (FinanzOnline) der UID-Nr. der Abnehmerin F, die zum Zeitpunkt der Abfertigungen vorgenommen und zu diesem Zeitpunkt mit gültig bestätigt worden waren.

Die vier gegenständlichen Einfuhren wurden zwischen dem 05.04.2011 und dem 15.06.2011 vorgenommen. Die UID-Nummer der F wurde rückwirkend beschränkt.

Das Zollamt hat bei der Bf betreffend das Jahr 2011 eine Prüfung hinsichtlich der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST bei unmittelbar danach anschließender ig Lieferung durchgeführt. Aus der darüber aufgenommenen Niederschrift ergibt sich, dass von der Betriebsprüfung die vier gegenständlichen Anmeldungen der B mit Erklärung der UID-Nr. der F als Empfängerin der Waren jeweils in Feld 44 der Anmeldungen sowie die im Zuge der Prüfung von der Bf eingeforderten bzw. von ihr vorgelegten Unterlagen geprüft wurden.

Aus der Sicht des Betriebsprüfungsberichtes ist die Bf zur Führung des Nachweises des Vorliegens der Voraussetzungen für die Befreiung der Einfuhren von der EUST bei jeweils unmittelbar daran anschließender ig Lieferung wie folgt vorgegangen:

- Sie hat jeweils die Verzollungspapiere, den CMR-Frachtbrief, die Rechnung, den vollständigen Steuerbescheid etc. an die B in Belgien mit einem als „Warenübernahmebestätigung“ oder „INFO-Datenblatt“ bezeichneten Begleitschreiben übersendet, die B um Originalbestätigung des CMR-Frachtbriefs (in Feld 24 „Gut empfangen“) und um dessen Retournierung per Post an die Niederlassung Adresse8 der Bf in Deutschland ersucht;
- Sie hat ein selbst erstelltes, als „Lieferschein“ bezeichnetes Schriftstück und eine weitere Ausfertigung des CMR-Frachtbriefes an die F übersendet, die F um Bestätigung im Original beider Belege für die Übernahme der Waren und deren Rücksendung an die Niederlassung Adresse8 der Bf in Deutschland ersucht.

Festzuhalten ist nochmals, dass nach Ausweis der Akten Ermittlungen des Zollamtes tatsächlich darauf hindeuten, dass nicht die B oder die F die endgültigen Empfänger der Tonerkartuschen waren, sondern dass die Waren für einen Abnehmer in Adresse7 bestimmt waren.

Mit Schriftsatz vom 04.03.2014 hat die Bf zum Betriebsprüfungsbericht Stellung genommen und den Antrag gestellt, sie weder abgaben- noch finanzstrafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen. Sie billige ebenso wie die österreichische Zollbehörde keinen Steuerbetrug. Sie dürfe für mögliche Steuerbetrügereien - nur weil die österreichischen Zollbehörden das Unionsrecht falsch auslegen würden - aber nicht in die Haftung genommen werden.

Mit Bescheid vom 19.03.2014 teilte das Zollamt der Bf im Wesentlichen mit, für sie sei bei der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender ig Lieferung und der Annahme der Anmeldungen gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG EUST im Betrage von insgesamt € 157.429,31 entstanden. Die angeführten Eingangsabgaben seien gemäß Art. 220 ZK nachträglich buchmäßig erfasst worden und würden ihr gemäß Art. 221 ZK mitgeteilt.

Nach Wiedergabe des Sachverhaltes und der Vorbringen hat das Zollamt zur Sache des Verfahrens und zu den Vorbringen erwogen. Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, bei der Betriebsprüfung seien die vier gegenständlichen Anmeldungen über ig Erwerbe durch die B mit der F als Empfängerin der Waren überprüft worden. Die Bf sei in den Anmeldungen mit ihrer Sonder-UID-Nr. für Spediteure als Anmelder und Vertreter im indirekten Vertretungsverhältnis aufgetreten und habe demnach das Vorliegen der Voraussetzungen für das jeweils angemeldete Zollverfahren nachzuweisen gehabt aber nicht nachweisen können. Das Zollamt schließt seine Begründung mit Ausführungen zur deswegen entstandenen EUST-Schuld, zur Bf als Schuldnerin der EUST und zur ermessensgerechten Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern .

Gegen den Bescheid hat die Bf in offener Frist mit Schriftsatz vom 27.03.2014 Beschwerde erhoben und u.a. den sachrelevanten Antrag gestellt, es möge der Bescheid vom 19.03.2014 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben werden.

Das Zollamt hat über die Beschwerde mit seiner Beschwerdeverentscheidung (nachfolgend: BVE) vom 14.05.2014 entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Es hat nach einer gerafften Wiedergabe des Sachverhaltes und der Vorbringen zur Sache des Verfahrens erwogen und zum Beschwerdevorbringen Stellung genommen.

Gegen die BVE hat die Bf in offener Frist mit Schriftsatz vom 23.05.2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG gestellt und beantragt, das BFG möge

- den Bescheid des Zollamtes vom 19.03.2014 und die BVE des Zollamtes vom 14.05.2014 aufheben;
- eine Entscheidung über die Beschwerde durch alle Mitglieder des Berufungssenates treffen;
- eine mündliche Verhandlung anberaumen und
- die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdegegner auferlegen.

Unter dem Eindruck des Urteils des EuGH vom 02.06.2016 in der Rs C-226/2014 (*Eurogate Distribution* - nachfolgend: *Eurogate-II*) hat die Bf ihren Vorlageantrag mit Schriftsatz vom 01.11.2016 ergänzt. Sie hat am 02.11.2016 u.a. den Vorlagebeschluss des Hessischen FG vom 29.09.2015 und die diesbezügliche Stellungnahme der Europäischen Kommission nachgereicht um zu bemerken, es sei die Vorlage von Fragen an den EuGH nach den CILFIT-Kriterien - auch wenn das BFG seine Auffassung für richtig halte - dennoch geboten, wenn andere ernstzunehmende Rechtsauffassungen zu Rechtsfragen existieren. Der EuGH sei mit vielen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der ig Lieferung, aber bislang nicht mit einer einzigen zur Steuerfreiheit der ig Anschlusslieferung befasst worden. Es wundere dabei doch sehr, gerade angesichts des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, der auf das Steuersystem der ig Lieferung und gerade nicht auf das Zollrecht verweise, das hier dennoch angewandt werde.

Am 11.11.2016 hat die Bf beim BFG vorgesprochen. Dazu hat sie ein Protokoll verfasst und es als Anlage zum Schriftsatz vom 25.11.2016 vorgelegt.

Am 09.01.2017 hat das Zollamt dem BFG das nach der VO 904/2010/EU eingeholte rechtskräftige Urteil des LG Bochum vom 20.02.2013 übersendet. Das Urteil ist in der Strafsache u.a. gegen H, J und K bzw. zu den im Gegenstand beteiligten Firmen B, F, M und O ergangen. Im Wesentlichen haben danach H, J und K ein Umsatzsteuerkarussell mit einem Firmenkonstrukt aufgebaut und laufend ausgebaut.

Die Bf wurde vom BFG mit Schreiben vom 10.01.2017 eingeladen, das Urteil beim Zollamt einzusehen.

Die Bf hat sich dazu mit Schreiben vom 30.01. und vom 28.02.2017 geäußert.

Am 20.03.2017 wurde eine mündliche Verhandlung abgehalten. Der Vertreter der Beschwerdeführerin und der Vertreter des Zollamtes konnten kontradiktorisch zum Sachverhalt Stellung nehmen und Standpunkte bzw. Rechtsmeinungen austauschen. Im Wesentlichen stimmen die Parteien darin überein, dass die Bf im konkreten Beschwerdefall nicht Lieferer im Rahmen der sich an die Verzollung anschließenden ig Lieferung war. Die Verfahrensparteien stimmen auch darin überein, dass der Belegnachweis, sofern man den Betrug ausblendet, in Ordnung gewesen wäre. Die Bf bringt vor, dass die ursprünglich an den EuGH zu stellenden Fragen, durch die neu vorgeschlagenen Fragen (Schriftsatz vom 25.11.2016) überholt sind. Die Bf nimmt den Antrag auf Kostenerstattung bzw. Auferlegung der Kosten an das Zollamt zurück. Sollte die Beschwerde im Hinblick auf die EUSt abgewiesen werden, kann die Entscheidung über die Abgabenerhöhung, zumal über diese Rechtsfrage Revisionen beim VwGH behängen, zur Vermeidung weiterer Revisionen zurückgestellt und zu einem späteren Zeitpunkt mit einem eigenen Erkenntnis erledigt werden. Die Parteien verweisen auf ihre schriftlichen Eingaben. Das Zollamt beantragt die Abweisung der Beschwerde. Die Bf beantragt die Stattgabe der Beschwerde bzw. andernfalls die Vorlage der im Vorbringen vom 25.11.2016 angesprochenen drei Fragen an den EuGH.

## BEWEISWÜRDIGUNG

Das BFG gründet den festgestellten und in freier Würdigung als erwiesen angenommenen Sachverhalt auf den Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Abgabenakten, vor allem auf die von der Bf vorgelegten Nachweise, auf den Inhalt des gemäß Art. 7 der Verordnung 904/2010/EU vom 07.10.2010 erfolgten Informationsaustausches zwischen dem Zollamt und dem Finanzamt Bochum, vor allem aber auf das am 09.01.2017 vom Zollamt an das BFG übersendete rechtskräftig gewordene Urteil des LG Bochum vom 20.02.2013, auf die bei der Bf betreffend das Jahr 2011 hinsichtlich der Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit unmittelbar daran anschließender ig Lieferung durchgeführte Betriebsprüfung, auf die darüber aufgenommene Niederschrift, auf die im Rechtszug in den diversen Vorbringen beider Parteien festgehaltenen Standpunkte, auf die vorgelegten Unterlagen, auf die in den Vorbringen festgehaltenen Rechtsmeinungen bzw. Stellungnahmen zum Sachverhalt und auf die Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

## RECHTSLAGE

§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994:

*"Der Umsatzsteuer unterliegt 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."*

§ 1 Abs. 2 UStG 1994:

*"Inland ist das Bundesgebiet. [...]"*

§ 2 UStG 1994:

*"(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder [...]."*

§ 3 UStG 1994:

*"(1) Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden."*

*[...]*

*(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.*

*(8) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit*

der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter (BGBl I 1999/106 ab 2000).

(9) Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist (BGBl 1996/756 ab 1997).

[...]"

§ 26 Abs. 1 UStG 1994:

"Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; [...]"

Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994:

"Als Lieferung gegen Entgelt gilt:

1. Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat.

Der Unternehmer gilt als Lieferer.

[...]"

Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl Nr. 1996/756:

"Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) [...]."

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (idF des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl I Nr. 34):

"Steuerfrei ist die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

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

a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;

b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;

c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden."



Art. 7 UStG 1994 lautet:

" (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) [...] und

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

[...]

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

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

Auf der Grundlage des Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei ig Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, ergangen und enthält u.a. Regelungen zum Nachweis der Beförderung oder Versendung bzw zum Buchnachweis bei ig Lieferungen (beim gleichgestellten ig Verbringen).

§ 5 ZollR-DG (Nachweispflicht):

"Wer im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, hat dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung."

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 beruht auf der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11.12.2006 (im Folgenden: MwSt-RL).

Art. 30 MwSt-RL:

*"Als "Einfuhr eines Gegenstandes" gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne des Artikels 24 des Vertrags befindet, in die Gemeinschaft. [...]"*

Art. 131 MwSt-RL:

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

Art. 138 Abs. 1 und Abs. 2 Buchstabe c) MwSt-RL:

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

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

*[...]*

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

Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) und Abs. 2 MwSt-RL:

*"(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 den 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 Abs. 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Art. 138 Abs. 1 und Abs. 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 Art. 138 Abs. 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 Art. 138 Abs. 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."*

Art. 201 MwSt-RL:

*"Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer von der Person geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt."*

Art. 202 MwSt-RL:

*"Die Mehrwertsteuer wird von der Person geschuldet, die veranlasst, dass die Gegenstände nicht mehr einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 157, 158, 160 und 161 unterliegen."*

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG:

*"Der Zollkodex gilt gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG in den im Gegenstand anwendbaren Fassungen der ersten ZollR-DG-Novelle, BGBl. Nr. 516/1996, und des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34, und gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 in der Fassung BGBl. Nr. 756/1996 sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer."*

§ 71 a ZollR-DG:

*"Gemäß § 71a ZollR-DG idF der dritten ZollR-DG-Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 2054 Abs. 1 ZK entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt."*

Art. 204 Abs. 1 ZK [Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19.10.1992 (Zollkodex - ZK)]:

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

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

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

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

Art. 213 ZK:

*"Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet."*

§ 166 BAO:

*"Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist."*

§ 167 BAO:

*"(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*

*(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht."*

§ 279 Abs. 1 BAO:

*"Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen."*

## **ERWÄGUNGEN**

*A) Im Allgemeinen:*

Das BFG hat gemäß § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG kann daher seine Entscheidung originär neu gestalten. Das Ergebnis seiner Entscheidung kann von dem des erstinstanzlichen Bescheides abweichen. Die Abänderungsbefugnis ist jedoch durch die Sache beschränkt; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 21.08.2014, 2011/17/0019).

Da Sache der Inhalt des Spruches des Erstbescheides ist, kann das BFG demnach über Anträge (an das BFG), die noch nicht Sache des Erstbescheides waren, wie z.B. Erlassanträge, nicht entscheiden.

Gemäß § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte - abgesehen von hier nicht vorliegenden Ausnahmen - die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Im Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165).

Wer im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, hat dies gemäß § 5 ZollR-DG geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand nacheinander Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt, spricht man von einem Reihengeschäft.

Für die richtige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Reihengeschäften ist zu beachten, 1) dass die Umsätze gedanklich zeitlich nacheinander stattfinden und 2) dass der Lieferort jedes Umsatzes separat bestimmt werden muss.

Nur ein Umsatz in der Reihe ist die sogenannte "bewegte Lieferung". Nur für diesen Umsatz in der Reihe kann der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG 1994 bestimmt werden.

Die Bestimmung des Lieferortes ist wesentlich, um beurteilen zu können, wo der einzelne Umsatz umsatzsteuerbar ist.

Grundsätzlich wird eine Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet ( § 3 Abs. 7 UStG 1994).

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer versendet, so gilt gemäß Abs. 8 leg. cit. die Lieferung dort als ausgeführt, die Verfügungsmacht dort als verschafft, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines

Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden USt ist (Abs. 9 leg. cit. - Verschiebung des Lieferortes).

Aus dem Urteil des LG Bochum geht hervor, dass die Ware der vier gegenständlichen Anmeldungen nach Adresse7 geliefert wurde. Die beteiligten Scheinfirmen wurden von der Tätergruppe installiert und beherrscht, um USt zu hinterziehen. Tatsächlich wurden die Waren im Auftrag des J unter missbräuchlicher Verwendung der beteiligten Scheinfirmen von Istanbul nach Adresse7 verbracht. Die beteiligten Scheinfirmen waren keine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes.

Damit können die Regeln für ein Reihengeschäft nicht mehr angewendet werden. Die Rechtsfolge bleibt im Ergebnis aber dieselbe. Die Versendung der Waren hat bei den vier Anmeldungen tatsächlich mit der Übergabe des Gegenstandes durch D an den Spediteur in Istanbul begonnen. Es ist zu keiner Verschiebung des Lieferortes gekommen, weil die B Schuldnerin der bei der Einfuhr zu entrichtenden EUST war, für welche die Bf in indirekter Vertretung abgefertigt hat.

Diese tatsächliche Lieferung ist demnach nicht als im Einfuhrland Österreich ausgeführt zu behandeln. Es bleibt nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 beim Lieferort Istanbul.

Dies ergibt sich zudem bei allen Anmeldungen aus diesen und den zu diesen gehörenden Frachtpapieren, wenn dort als Lieferbedingung "FCA-Istanbul" angeführt ist. Die Ware wurde demnach von D als Verkäufer der Ware an die B als Käufer der Ware in Istanbul geliefert, der B (J) wurde von D die Verfügungsmacht bereits in Istanbul verschafft.

Das Verbringen im Anschluss an eine Einfuhr wird wie eine ig Lieferung behandelt (Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994).

Die Mitgliedstaaten befreien die Einfuhr von Gegenständen nach Art. 143 der MwSt-RL von der EUST [insb. Abs. 1 Buchstabe d) leg. cit.].

Die Mitgliedstaaten befreien die ig Lieferung (das gleichgestellte ig Verbringen) von Gegenständen nach Art. 138 der MwSt-RL von der Mehrwertsteuer (insb. Abs. 1 leg. cit.).

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer in Fällen einer anschließenden ig Lieferung (ig Verbringung) hat ihre nationale materiellrechtliche Grundlage in Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Danach ist die "Einfuhr der Gegenstände", die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von ig Lieferungen / eines gleichgestellten ig Verbringens verwendet werden, steuerfrei. Damit es zur Befreiung der Einfuhr von der der EUST kommen kann,

- muss der Einfuhrtatbestand in Österreich verwirklicht werden;
- ist die zollamtliche Abfertigung zum freien Verkehr erforderlich;
- muss unmittelbar im Anschluss an diese Einfuhr in Österreich eine steuerfreie ig Lieferung (ein gleichgestelltes ig Verbringen) in einen anderen Mitgliedstaat erfolgen.

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 verwendet den Begriff des Anmelders. Dieser Begriff ist dem Zollrecht entnommen. Die MwSt-RL spricht allerdings vom Importeur [Art. 143 Abs. 1)

Buchstabe d) MwSt-RL]. Das ist (sind) die nach nationalem Recht als Steuerschuldner bestimmte(n) oder anerkannte(n) Personen (Art. 201 MwSt-RL). Durch den Verweis auf das Zollrecht in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 ist der Schuldner der EUST der Zollschuldner (siehe dazu auch VwGH vom 28.03.2014, 2012/16/0009).

Für die Inanspruchnahme dieser Steuerbefreiung benötigt der Lieferer (Importeur) eine inländische Steuernummer und eine inländische UID.

Will nun eine nicht in Österreich ansässiger und nicht in Österreich zur Mehrwertsteuer erfasster Lieferer (Importeur) eine Registrierung vermeiden, so ist in Österreich dafür eine Verwaltungsvereinfachung vorgesehen, die Anmeldung unter Verwendung einer Sonder-UID. Damit kann sich ein solcher Lieferer (Importeur) durch den die Verzollung durchführenden Spediteur vertreten lassen. Spediteuren wurde dafür über Antrag eine "Sonder-UID" erteilt, mit der sie für ihre Kunden die Befreiung der Einfuhr von der EUST beantragen können.

Die Vereinfachung ist aber nur bei indirekter Vertretung möglich. Neben dem Anmelder wird auch der Vertreter zum Abgabenschuldner. Nur wenn der Spediteur mit seiner Sonder-UID in indirekter zollrechtlicher Vertretung für den Lieferer (Importeur) ohne österreichische UID tätig wird, wird er - sollten letztlich die rechtlichen Voraussetzungen für die Befreiung der Einfuhr von der EUST doch nicht vorliegen - entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben zum Abgabenschuldner der EUST.

Rechtsgrundlage für diese Regelung ist Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) iVm Abs. 2 der MwSt-RL idF der RL 2009/69/EG. Diese Bestimmung wurde durch die RL 2009/69/EG mit der ausdrücklichen Zielsetzung der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr in die MwSt-RL aufgenommen.

Danach ist eine der Mindestvoraussetzungen für die Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Waren mit unmittelbar anschließender ig Lieferung (gleichgestelltem ig Verbringen) die Angabe der im Mitgliedstaat der Einfuhr erteilten UID des liefernden bzw. verbringenden Unternehmers oder seines steuerlichen Vertreters, der die Steuer schuldet.

Das Zollamt gewährt die Befreiung der Einfuhr von der EUST und prüft auch die diesbezüglichen Voraussetzungen - auch nachträglich.

Das Finanzamt des Einfuhrmitgliedstaates gewährt die Befreiung der ig Lieferung (des gleichgestellten ig Verbringens) von der USt und prüft auch die diesbezüglichen Voraussetzungen - auch nachträglich.

Das Finanzamt des Bestimmungsmitgliedstaats schließlich prüft den ig Erwerb.

Das Zollamt des Einfuhrmitgliedstaates prüft ausschließlich nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien, ob die materiellen (Tatbestands)Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Einfuhr gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 gegeben sind.

Stellt sich nachträglich heraus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nicht erfüllt sind, kommt es zur Nacherhebung der EUST nach den Vorschriften des UStG 1994. Materielle Rechtsgrundlage für die Nacherhebung ist das UStG 1994.

Weil das Unionsrecht den Mitgliedstaaten dabei gemäß Art. 201 der MwSt-RL einen Umsetzungsspielraum einräumt, wurde dieser in Österreich durch eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften genutzt. Den Mitgliedstaaten ist es freigestellt, eine oder mehrere Personen als Steuerschuldner zu bezeichnen.

Ergibt die (nachträgliche) materiellrechtliche Prüfung der im UStG 1994 geregelten Voraussetzungen für die Befreiung der Einfuhr von der EUST, dass die Voraussetzungen nicht vorliegen, ist (wird) die Einfuhr steuerpflichtig.

Das Fehlen der im Umsatzsteuerrecht verankerten Voraussetzungen für die Befreiung einer Einfuhr von der EUST - und nicht ein Zollverstoß - führt zum Verlust einer ursprünglich gewährten Befreiung und zum Entstehen und damit zur Nacherhebung der EUST. Materielle Rechtsgrundlage für die Entstehung bzw. Verwirklichung des Einfuhrtatbestandes ist das Fehlen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Einfuhr nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften. Die EUST wird dabei durch das zuständige Zollamt in sinngemäßer Anwendung des Zollrechts nacherhoben. Eine Nacherhebung erfolgt, wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der EUST-Befreiung nicht vorgelegen haben. Eine solche Inanspruchnahme ist nicht anders zu beurteilen, als beispielsweise die Nachforderung der EUST im Rahmen einer Zollbefreiung (z.B. Gegenstände erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters), wenn sich diesbezüglich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen nicht vorliegen.

Gemäß dem Urteil des LG Bochum, das in der Strafsache u.a. gegen H und J bzw. K mit den im Gegenstand beteiligten und von der Tätergruppe kontrollierten Firmen, ergangen ist, hat die Tätergruppe mit einem Firmenkonstrukt ein Umsatzsteuerkarussell aufgebaut und laufend ausgebaut.

Anders als bei früheren bekannt gewordenen Umsatzsteuerkarussellen unterließ es die F jedoch nicht, USt-Voranmeldungen abzugeben, es wurden in der Anfangsphase erfundene Beträge mit geringer Zahllast gemeldet, in der Endphase hingegen wurden keinen Meldungen mehr abgegeben. Die von der F ausgestellten Rechnungen waren an ein weiteres von der Tätergruppe beherrschtes Unternehmen, den wechselnden Buffer adressiert. Diese "Puffer-Unternehmen" hatten als einzige Aufgabe, die in den Rechnungen von der F als Missing-Trader ausgewiesene USt als Vorsteuer beim Finanzamt geltend zu machen. Gleichzeitig stellte der Buffer in der Anfangsphase des Karussells weitere Rechnungen direkt an den Distributor, eine weitere von der Gruppe beherrschte Gesellschaft, die Waren an tatsächliche Endkunden verkaufte, in einer späteren Phase an eine weitere Puffer-Gesellschaft, denn Buffer-II.

Da der jeweilige Buffer gegenüber seinem Rechnungsempfänger einen geringen Preisaufschlag gegenüber seinem Einkaufspreis berücksichtigte, kam es bezüglich der USt zu geringen Zahllasten. Tatsächliche Warenbewegungen fanden über die dargestellte Rechnungskette nicht statt. Es war so, dass die Tonerkartuschen vom Lieferanten direkt nach Adresse7, den Sitz der O versandt wurden.

Zum System gehörte es, die unterschiedlichsten Firmen nach jeweils festgelegten Zeitspannen gegen unterschiedliche neue auszutauschen. Als Buffer-II fungierte



durchgehend die extra zu diesem Zweck gegründete M. Als Distributor wirkte im gegenständlichen Zeitraum die O. Eine weitere Besonderheit des Systems lag darin, dass die Preise für die angebotenen Waren durch einen weiteren Durchlauf zusätzlich gesenkt wurden.

*B) Zu den Vorbringen in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in den Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung:*

Das Mehrwertsteuerrecht kennt vier steuerbare Tatbestände, einer davon ist die Einfuhr. Damit es bei der Einfuhr zur Befreiung von der EUST kommen kann, muss der Einfuhrtatbestand in Österreich verwirklicht werden, muss es in Österreich zur zollamtlichen Abfertigung zum freien Verkehr kommen und muss unmittelbar im Anschluss an diese Einfuhr in Österreich eine steuerfreie ig Lieferung (ein gleichgestelltes ig Verbringen) in einen anderen Mitgliedstaat erfolgen.

Die Bf, ein Speditionsunternehmen, beantragte mit den vier Anmeldungen als indirekte Vertreterin der B unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID-Nr. die Überführung von Tonerkartuschen mit dem VC 42 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der EUST. Die Waren wurden versendet. Die angemeldeten Waren wurden in Österreich antragsgemäß in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt. In den vier Anmeldungen war als Versender/Ausführer jeweils , ein in Istanbul ansässiges Unternehmen, als Empfänger jeweils die im Mitgliedstaat Belgien ansässige angegeben. Als Bestimmungsland war jeweils Deutschland angegeben, weil die Ware an die F geliefert werden sollte. Als Lieferbedingung wurde jeweils der Code FCA, in den Frachtpapieren FCA-Istanbul angegeben.

Die Zollanmeldungen wurden nach Überprüfung der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Unterlagen vom Zollamt angenommen. Der Bf wurde die Ware jeweils zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST überlassen. Dies schließt eine nachträgliche Prüfung im Rahmen einer Betriebsprüfung jedoch nicht aus. Die vorgelegten Unterlagen haben auf Grund des Art. 71 ZK nicht als unwiderlegbar bzw. als richtig zu gelten. Es wird zwar in Art. 71 Abs. 2 ZK normiert, dass die in einer Anmeldung enthaltenen Angaben dem weiteren Verfahren zugrunde zu legen sind. Diese gesetzliche Fiktion gilt aber ganz selbstverständlich dann nicht, wenn sich die Angaben in Zollanmeldungen im Nachhinein als objektiv unrichtig herausstellen (*Witte*, ZK<sup>6</sup>, Art. 71 Rz. 9).

Im Rahmen einer Prüfung/Beschau können beispielsweise allfällige Unrichtigkeiten der erklärten Warenbeschaffenheit oder Menge wahrgenommen werden. Ein einschreitendes Zollorgan wird dabei in aller Regel aber nicht erkennen können, ob eine gewährte Befreiung von der EUST letztendlich berechtigterweise in Anspruch genommen wird.

Aus dem Schreiben des Zollamtes vom 06.12.2013 ergibt sich nachvollziehbar (arg.: aufgefordert), dass die Bf Anmeldungen vorlegen sollte. Neben den Anmeldungen sollte die Bf beispielsweise noch die anderen dort angeführten Unterlagen vorlegen können (arg. wie ... vorlegen). Insofern ist die Anforderung von beweisbringenden Unterlagen

im Zuge einer Betriebsprüfung kein merkwürdiges Verlangen von Behörden, wenn es zu bedenken gilt, dass derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen hat, auch noch nachträglich nachweisen kann. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung (§ 5 ZollR-DG).

Gemäß der VO BGBl. Nr. 401/1996 muss der Unternehmer bei ig Lieferungen "eindeutig und leicht nachprüfbar" nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis durch eine Durchschrift oder eine Abschrift der Rechnung und durch einen Versendungsbeleg, insb. durch Frachtbriefe, durch Postaufgabebescheinigungen, durch Konnossemente und dergleichen oder durch deren Doppelstücke zu führen.

Das an die Bf gerichtete "Verlangen" des Zollamtes ist daher eher ein Angebot, eindeutige und leicht nachprüfbare Nachweise iSd § 166 BAO iVm § 5 ZollR-DG vorzulegen.

Dass der Vollzug gesetzlicher Anordnungen eine reine Geldbeschaffungsaktion des Bundes ohne faire Verfahrensabläufe sein soll, ist ebenso wenig nachvollziehbar, wie das Vorbringen, bereits anlässlich der Besprechung vom 14.02.2014 sei klar gewesen, dass sachlich vorgebrachte Argumente niedergeschmettert werden und die Zielsetzung in einer Abgabenvorschreibung bestehe.

Zum Antrag der Bf vom 23.12.2013, eine nachträglichen Prüfung der vier Anmeldungen gemäß Art. 78 ZK durchzuführen, weil sie wegen rechtswidrigen Verhaltens der Zollbehörde zur indirekten Stellvertretung gezwungen worden sei, ist zu bemerken:

- Zu einer Nachforderungen kommt es grundsätzlich auf der Basis einer nachträglichen Prüfung - so auch in diesem Fall;
- Zum Vorbringen, sie sei zur indirekten Stellvertretung gezwungen worden, ist auf den Inhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 29.01.2015, 2013/16/0129, zu verweisen.

Gemäß Art. 131 der MwSt-RL werden die Steuerbefreiungen unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen. Der österreichische Fiskus verlangt - im Gegensatz zum Fiskus der Bundesrepublik Deutschland - eine Übernahmebestätigung des Letzten in der Kette, also vom letzten Empfänger der Ware.

Die Bf darf davon ausgehen, dass ihr, weil sie dies- und jenseits der Binnengrenze tätig ist, das Verlangen beider Belege nicht als betrügerische Absicht unterstellt wird.

Die Ermittlungen des Zollamtes - eingeschlossen der Informationsaustausch - führten zur gesicherten Überzeugung, dass die Waren nie nach Belgien oder zur F geliefert worden sind, sondern zur O nach Adresse7.

Satellitenüberwachte Fahrtberichte sind für sich alleine kein taugliches Mittel, eindeutig und schlüssig die Ankunft "einer Ware" am Zielort zu belegen, können für sich alleine weder Informationen zum eigentlichen Liefergeschäft liefern, noch anderweitig einen Bezug zum nachzuweisenden Liefergeschäft herstellen. Aus solchen Aufzeichnungen ist lediglich ersichtlich, dass das jeweilige "Fahrzeug" am Zielort - hier in Adresse7 - gewesen ist.

Auf die gegenständlichen vier Anmeldungen bezogen beherrschte die Tätergruppe die F als Missing-Trader und erwarb von der auch von dieser Tätergruppe beherrschten B als In-Out-Buffer die Tonerkartuschen. Auf der jeweiligen Rechnung des ausländischen Unternehmens war lediglich der Netto-Kaufpreis angeführt, ein Ausweis von USt fand nicht statt. Die F hatte die erhaltene Rechnung in eine etwa gleich hohe Ausgangsrechnung umzuschreiben, dies mit dem Unterschied, dass nun eine rein innerdeutsche Lieferung vorgetäuscht, USt ausgewiesen wurde.

Aus einer Eingangsrechnung von 100 € netto entstand so eine Ausgangsrechnung von 84,03 € zuzüglich 15,97 € USt (19%).

Anders als bei früheren bekannt gewordenen Umsatzsteuerkarussellen unterließ es die F jedoch nicht, Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Von der Tätergruppe wurden in der Anfangsphase erfundene Beträge mit geringer Zahllast gemeldet, in der Endphase wurden keinen Meldungen mehr abgegeben. Die von der F ausgestellten Rechnungen waren an ein weiteres von der Tätergruppe beherrschtes Unternehmen, den Buffer adressiert. Dieses "Puffer-Unternehmen" hatte als einzige Aufgabe, die in der Rechnung von F als Missing-Trader ausgewiesene USt als Vorsteuer beim Finanzamt geltend zu machen. Gleichzeitig stellte der Buffer in der Anfangsphase des Karussells eine weitere Rechnung direkt an den Distributor, eine weitere von der Tätergruppe beherrschte Gesellschaft, die Waren an tatsächliche Endkunden verkaufte, in einer späteren Phase an eine weitere Puffer-Gesellschaft, denn Buffer-II.

Da der jeweilig Buffer gegenüber seinem Rechnungsempfänger einen geringen Preisaufschlag gegenüber seinem Einkaufspreis berücksichtigte, kam es bezüglich der USt zu geringen Zahllasten. Tatsächliche Warenbewegungen fanden über die dargestellte Rechnungskette aber nicht statt. Tatsächlich war es so, dass die Tonerkartuschen im Auftrag des J vom Lieferanten direkt nach Adresse7 zur O versandt wurden.

Zum System gehörte es, die unterschiedlichsten Firmen nach jeweils festgelegten Zeitspannen gegen neue auszutauschen. Als Buffer-II fungierte auf den Gegenstand umgelegt durchgehend die extra zu diesem Zweck gegründete M. Als Distributor wirkte im gegenständlichen Zeitraum die O. Alle nach außen hin gerichteten Handlungen der genannten Funktionsträger waren Scheinhandlungen. Tatsächlich haben auf der Ebene der Funktionsträger keine wirtschaftlichen Betätigungen stattgefunden.

Die Funktionsträger wurden eingebunden, um den Nettowarenbezug zu ermöglichen und die Waren innerhalb einer rein fiktiven Rechnungskette zu verbilligen.

In Anbetracht des Urteils des LG Bochum darf gesichert davon ausgegangen werden, dass die F im Betrugsmodell ein Missing-Trader und die B ein In-Out-Buffer war.

Erst die geständigen Einlassungen der Tätergruppe und der Umstand, dass die in Belgien befindlichen Unterlagen betreffend die B den Ermittlern zur Verfügung gestellt wurden, hat den ermittelnden Behörden das Verständnis des Betrugssystems und der finanziellen Verflechtungen erleichtert. Dreh- und Angelpunkt des Millionen schweren Steuerbetrugs waren die M und die O in Adresse7, von wo aus zwischen 2006 und 2011 massenhaft Tinten- und Druckerpatronen verkauft wurden. Die einzigartig günstigen Angebote waren Produkt des skrupellosen und perfektionierten Betrugssystems. Die Tatbeteiligten haben alles getan, um immer mehr Gewinn zu machen. Vorgetäuschte Weiter- und Rückverkäufe der vor allem aus Belgien importierten Tintenpatronen innerhalb der EU, die Installierung von Strohmännern und ein ausgeklügeltes Firmen-Austausch- und Beerdigungssystem ermöglichten es der Täterbande im Laufe der Jahre vom Fiskus Millionen an Vorsteuer erstattet zu bekommen bzw. zu hinterziehen. Der Gruppe konnte - trotz Steuerprüfungen - lange nichts nachgewiesen werden. Die Papierlage war perfekt. Erst nachdem mehrere Banken auffällige Finanzbewegungen gemeldet hatten, ist die Ermittlungstätigkeit in Gang gekommen. Den Banken ist aufgefallen, dass bei neu gegründeten Unternehmen quasi aus dem Stand heraus hohe Umsätze generiert und sofort wieder abverfügt wurden.

Von hoheitlichen Versäumnissen kann wohl nicht gesprochen werden, wenn im Firmenbuch eingetragene Firmen missbräuchlich verwendet werden.

Den Ermittlungsergebnissen hat die Bf nichts Substantiiertes entgegen gebracht, die Beweislage damit nicht erschüttern können. Dass die Bf mit diesen Machenschaften was zu tun hätte, wurde und wird nicht behauptet. Nach Ausweis der Akten wurde der Bf in keiner Lage des Verfahrens unterstellt, an dem Steuerbetrug der im Betrugsmodell verfangenen Unternehmen beteiligt gewesen zu sein.

Das BFG kann der Aktenlage nicht entnehmen, dem Zollamt sei es im Umgang mit Wirtschaftsbeteiligten darauf angekommen, Wirtschaftsleistungen und Arbeitsplätze vernichten zu wollen oder Gehör nur aus optischen Gründen zu gewähren.

Die Bf führt nach den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht den Beleg- und Buchnachweis zu den vier Anmeldungen über diverse dort näher angeführte Unterlagen. Diese dem Zollamt von der Bf vorgelegten Unterlagen können verglichen mit den insb. aus Deutschland im Rahmen des Informationsaustausches eingeholten Erkenntnissen nicht dazu führen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung der vier Einfuhren von der EUST als nachgewiesen erachtet werden können. Dass die beteiligten Firmen missbräuchlich in die betrügerischen Machenschaften verstrickt wurden, ist für das BFG aus der Sicht des Urteils des LG Bochum, wozu der Bf das Parteiengehör gegeben wurde, erwiesen. Es darf damit gesichert davon ausgegangen werden, dass die Waren

weder an die B noch an die F, sondern tatsächlich nach Adresse<sup>7</sup> geliefert wurden. Die am Betrugsmodell beteiligten Firmen waren keine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes. Alle nach außen gerichteten Handlungen der Funktionsträger waren als Scheinhandlungen zu qualifizieren, insb. war deren Rechnungslegung und Buchhaltung durch die Täterbande zentral gesteuert. Tatsächlich fanden auf der Ebene der Funktionsträger keine wirtschaftlichen Betätigungen statt.

In der mit der gegenständlichen Sache durchaus vergleichbaren Entscheidung des BFH vom 10.08.2016 (V R 45/15) hat sich dieser mit den Nachweispflichten bei ig Lieferungen in Beförderungs- bzw. Versandungsfällen auseinandergesetzt. Der BFH hat u.a. festgestellt, dass die Aufzeichnung der UID-Nr. einer Scheinfirma eine tatsächlich fehlende Unternehmereigenschaft nicht bezeugen kann. Der BFH hatte ig Lieferungen an Scheinfirmen, deren Existenz und Unternehmereigenschaft fingiert wurde, zu beurteilen. Neben Rechnungen lagen der Beurteilung durch den BFH noch Verbringungserklärungen zugrunde, die jeweils bei Abholung übergeben wurden und Spanien bzw. die Tschechische Republik als Bestimmungsort angaben. Die den Firmen erteilten UID-Nr.n wurden aufgezeichnet. Im Anschluss an eine Steuerfahndungsprüfung wurde die Steuerfreiheit für die Lieferungen verwehrt.

Der BFH hat dazu in seiner Entscheidungsbegründung erwogen, dass eine Steuerfreiheit ausscheidet, wenn die Lieferung an Scheinfirmen erfolgt ist, da es diesfalls an einer erforderlichen Lieferung an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Unternehmer fehlt. Zudem fehlt es an den zu führenden Nachweisen (Beleg- und Buchnachweis). Nach Art. 131 MwSt-RL wird die Steuerfreiheit für die ig Lieferungen nur „unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zu Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen“.

Zur Wahrung der Korrespondenz zwischen steuerfreier ig Lieferung und steuerbarem ig Erwerb ist die Nennung des Bestimmungsorts der Lieferung unverzichtbar, da sich der Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung nach dem Bestimmungsort richtet. Im Allgemeinen kann der belegmäßige Nachweis des Lieferortes über die Rechnungsanschrift erfolgen, sofern die Lieferung an den in der Rechnung angegebenen Unternehmensort des Abnehmers erfolgt. Dies ist jedoch bei Lieferungen an Scheinfirmen nicht möglich, sodass der Belegnachweis nicht ordnungsgemäß geführt wurde.

Auch der Buchnachweis ist nach Auffassung des BFH widerlegt, wenn die UID-Nr. zwar aufgezeichnet wurde, sich aus der Aufzeichnung aber keine Rückschlüsse auf die Unternehmereigenschaft der Abnehmer ziehen lassen, da es sich in allen Fällen um Scheinfirmen handelte. Dies begründet sich nach Auffassung des BFH darin, dass die buchmäßig aufgezeichnete UID-Nr. die Unternehmereigenschaft nicht bezeugen kann und die Beweiskraft dieser Aufzeichnung somit entfällt.

Auch Vertrauensschutz kann nicht beansprucht werden. Zwar wurde der Buchnachweis formal geführt, der Belegnachweis wurde aber nicht in der erforderlichen Art erbracht, da die Angabe des Bestimmungsortes fehlt.

Der BFH kam somit zu dem Ergebnis, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen einer Steuerfreiheit nicht erfüllt sind und eine Steuerfreiheit auch nicht im Wege des Vertrauensschutzes gewährt werden kann, da insb. der Belegnachweis der Art nach nicht vollständig erbracht wurde.

Die Entscheidung des BFH macht deutlich, dass den Nachweispflichten und insb. auch der Dokumentation in diesem Bereich eine wesentliche Bedeutung für die Erlangung der Steuerfreiheit zukommt, insb. auch um bei einer Versagung der Steuerfreiheit Vertrauensschutz beanspruchen zu können.

Nach Ausweis der Akten hat die Bf an die B die bereits oben näher beschriebenen Unterlagen (u.a. Verzollungsbelege, Frachtpapiere, Ablieferbelege) übersendet und um deren Bestätigung ersucht. Selbst erstellte und als Lieferschein bzw. Ablieferbeleg bezeichnete Schriftstücke und jeweils eine weitere Ausfertigung des CMR-Frachtbriefes hat die Bf an die F übersendet, um Originalbestätigung beider Belege für die Übernahme der Waren und um deren Zurücksendung ersucht.

In den vier Lieferscheinen wird die F in Adresse9 als Warenempfängerin genannt. Den Lieferscheinen sind keine Hinweise dahingehend zu entnehmen, dass Endabnehmer der Ware die in Adresse7 ansässige O sein soll. Zur Wahrung der Korrespondenz zwischen steuerfreier ig Lieferung und steuerbarem ig Erwerb ist die Nennung des letzten Abnehmers und des Bestimmungsorts der Lieferung aber unverzichtbar.

Der EuGH hat wiederholt ausgesprochen (z.B. im Urteil vom 18.12.2014, Rs C-131/13, *Italmoda* ), dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuchen ein von der MwSt-RL anerkanntes und gefördertes Ziel ist.

Dies leitet der Gerichtshof aus Art. 131 leg. cit. ab um zu ergänzen, dass das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für ig Lieferungen zu versagen ist, wenn aufgrund "objektiver Umstände" feststeht, dass das Recht auf betrügerische Weise geltend gemacht wurde.

Der objektiv nachgewiesene Missbrauch schließt eine Befreiung aus. Von einem Wissen ist auszugehen, wenn es sich um ein der ig Lieferung gleichgestelltes ig Verbringen handelt (arg. Personenidentität).

Erneut soll hier auf die allgemeinen Ausführungen zum VC 42 verwiesen werden.

Die Bf ist nachweislich als indirekte Vertreterin der B aufgetreten. Die Waren wurden nicht für ihr Unternehmen (arg. Sonder-UID) eingeführt, sodass von der Bf keine umsatzsteuerrechtlichen Berechtigungen, beispielsweise eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug oder zur USt-Befreiung einer ig Lieferung, erworben wurden. Für allfällige Berechtigungen der Bf bestehen auch keine rechtlichen Grundlagen.

Der Generalanwalt hat sich in seinen Schlussanträgen zur Rs *Italmoda* ausführlich mit der Hinterziehung der Mehrwertsteuer beim Missing-Trader, beim "verschundenen Händler" auseinander gesetzt. Danach gehört die Hinterziehung beim verschundenen Händler zu den häufigsten Arten der sich auf die Mehrwertsteuermechanismen stützenden Steuerhinterziehungen. Diese Form der Hinterziehung kann unterschiedliche Kategorien von Gegenständen betreffen. Doch sind Waren wie Computer und Mobiltelefone von

Steuerhinterziehern bevorzugte Objekte, da sie einen hohen Preis pro Einheit aufweisen und leicht zu transportieren sind. Eine Hinterziehung im eigentlichen Sinn begeht der Missing-Trader, indem er die dem Fiskus geschuldete Steuer nicht entrichtet. Der Fiskus ist nicht das alleinige Opfer dieses Vorgehens. In Extremfällen kann die legale Wirtschaftstätigkeit auf einem bestimmten Markt unmöglich werden, da legale Umsätze wegen der mit der Hinterziehung verbundenen Schleuderpreise nicht mehr rentabel sind (Rn. 32 ff).

In dem von der Bf herangezogenen Urteil des EuGH vom 06.09.2012, Rs C-324/11, *Gabor Toth*, hat der EuGH darauf hingewiesen, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können müssen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Der EuGH hat die von der Bf eingewendeten Rechtsgrundsätze im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuerabzug entwickelt. Im Gegenstand geht es jedoch nicht um das Recht auf Vorsteuerabzug. Außerdem wurde den am Karussell beteiligten Firmen vom LG Bochum das Recht auf Vorsteuerabzug verwehrt.

Das BFG kann das Vorbringen der Bf, die Betriebsprüfung des Zollamtes habe in den Anschreiben durchklingen lassen, die mit der Beförderungsleistung beauftragte P habe die Transporte nicht selbst durchgeführt, sondern sich "irgendwelcher" Frachtführer bedient und hätte dadurch für die Bf eine betrügerische Vorgehensweise erkennbar sein müssen, nicht teilen. Dass es sich bei P um ein renommiertes, international tätiges Unternehmen handelt, und dass die eingesetzten Subunternehmen zuverlässige Unternehmer waren, die teilweise bereits jahrelang für P tätig gewesen sind, wurde vom Zollamt nicht bestritten. Dass die Waren in Adresse7 abgeladen wurde, ergibt sich schon aus den Frachtbriefen mit der angegebenen "delivery adress" "Adresse4".

Die Einbindung der F in einen Mehrwertsteuerbetrug als Missing-Trader wird nicht unterstellt, sondern ist dies nach den Regeln des Beweisverfahrens gesichert erwiesen. Aus der Sicht des Urteils des LG Bochum ist Sachverhalt in allen vier Anmeldefällen, dass es sich jeweils um ein der ig Lieferung iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 gleichgestelltes ig Verbringen iSd Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 gehandelt hat. Voraussetzung für die Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 ist aber, dass eine Steuerbefreiung für eine ig Lieferung iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch genommen wird und dass dieser ig Lieferung unrichtige Angaben des Abnehmers zugrunde liegen.

Die Bf geht in ihrem Beschwerdevorbringen (im Übrigen noch) selbst nicht von ig Lieferfällen, sondern von ig Verbringungsfällen nach Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 aus.

Bei Verbringungsfällen ist ein Vertrauensschutz für den liefernden Unternehmer nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 schon wegen der Personenidentität zwischen dem Verbringer und dem Abnehmer von vornherein ausgeschlossen (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 6 Anm. 24/2; VwGH vom 28.03.2014, 2012/16/0009).

Unter diesem Gesichtspunkt ist die Bf als Vertreterin der B nicht schützenswert. Eine „Ausdehnung“ der Vorschrift des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 auch auf die Person der Bf kommt nicht in Frage, da die Bestimmung nach deren Wortlaut auf die Person des liefernden Unternehmers und nach ihrem sachlichen Geltungsbereich auf ig Lieferungen beschränkt ist und daher aus diesem Grund auf die "EUS" nicht angewendet werden kann.

Zu den beim VwGH bekämpften Berufungsentscheidungen des UFS vom 05.12.2011 ist zu bemerken, dass der VwGH über die dagegen eingebrachten Beschwerden mit Erkenntnis vom 28.03.2014, 2012/16/0009 und 2012/16/0010, entschieden und die Beschwerdevorbringen - ausgenommen zur Abgabenerhöhung - als unbegründet abgewiesen hat.

Das BFG hat in der Rechtssache Q über die Beschwerde vom 12.09.2013 gegen einen Bescheid des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien mit Erkenntnis (BFG vom 30.05.2016, RV/5200234/2013), entschieden und u.a. auch die hier angesprochenen Beschwerdepunkte als unbegründet abgewiesen. Die Entscheidung ist rechtskräftig geworden.

Die Versendung hat bei den gegenständlichen vier Anmeldungen mit der Übergabe des Gegenstandes durch D an den Spediteur in Istanbul begonnen. Es ist zu keiner Verschiebung des Lieferortes gekommen. Die Lieferungen sind demnach nicht als im Einfuhrland Österreich ausgeführt zu behandeln. Es bleibt nach § 3 Abs. 8 UStG 1994 beim Lieferort Istanbul. Dies ergibt sich bei allen Anmeldungen aus diesen und den zu diesen gehörenden Frachtpapieren, wenn dort als Lieferbedingung "FCA-Istanbul" angeführt ist. Durch die angeführte Lieferbedingung "FCA-Istanbul" wurde die Ware von D als Verkäufer der Ware an die von H missbrauchte B als Käufer der Ware in Istanbul geliefert, der B (J) wurde von D die Verfügungsmacht bereits in Istanbul verschafft. Die B (J) hat die bereits ab Istanbul in ihrer (seiner) Verfügungsmacht stehenden Waren jeweils zunächst nach Österreich eingeführt, hier verzollt und zur eigenen Verfügung (zur eigenen Verfügung des J) nach Adresse7 verbracht, um dort der von der Täterbande missbrauchten O die Verfügungsmacht zu verschaffen.

Gegen die BVE hat die Bf in offener Frist mit Schriftsatz vom 23.05.2014 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das BFG gestellt. Sie hat dem Vorlageantrag diverse Unterlagen angefügt. Die Bf bezieht sich zur Begründung des Vorlageantrages zunächst vollinhaltlich auf ihre Stellungnahme vom 23.05.2014 um danach ergänzend zunächst zum Sachverhalt Stellung zu nehmen um diesen sodann rechtlich zu würdigen .

Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Bei sorgfältiger Berücksichtigung aller Ergebnisse des Abgabenverfahrens können schon die Ermittlungen des Finanzamtes Bochum nach den Regeln der Beweiswürdigung in Abgabenverfahren überzeugen. Bei Einbeziehung des Inhaltes des Urteils des LG Bochum sind sie gesichert.



Auf das Fehlen eines Nachweises zur Steuerfreiheit der vier Einfuhren mit unmittelbar daran anschließender ig Lieferung (dem gleichgestellten ig Verbringen) wegen des Fehlens der Unternehmereigenschaft der am Karussell beteiligten Firmen wird noch weiter unten näher einzugehen sein.

Sachverhalt in allen vier Anmeldefällen ist, dass es sich jeweils um ein der ig Lieferung iSd Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 gleichgestelltes ig Verbringen iSd Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 gehandelt hat. Ein solches wird jeweils nicht behauptet, sondern liegt ein solches bei jeder der vier Anmeldungen tatsächlich vor. Wenn die Bf nun von ig Lieferfällen und nicht mehr von ig-Verbringungsfällen nach Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 ausgeht, so ändert dies nichts daran, dass es sich beim gegebenen und erwiesenen Sachverhalt tatsächlich um ig Verbringungsfälle gehandelt hat. Bei Verbringungsfällen ist ein Vertrauensschutz aber ausgeschlossen (vgl. dazu VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009). Auf die Verletzung von Sorgfaltspflichten kommt es nicht mehr an.

Damit es zur Befreiung der Einfuhr von der der EUST kommen kann, muss

- 1) der Einfuhrtatbestand in Österreich verwirklicht werden, ist
- 2) die zollamtliche Abfertigung zum freien Verkehr erforderlich und muss
- 3) unmittelbar im Anschluss an diese Einfuhr in Österreich eine steuerfreie ig Lieferung (ein gleichgestelltes ig Verbringen) in einen anderen Mitgliedstaat erfolgen.

Unbestreitbar wurde mit dem VC 42 in allen vier Fällen von der Bf im Auftrag der B (J) beantragt, die Waren, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer ig Lieferung / eines gleichgestellten ig Verbringens verwendet werden, in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zu überführen und EUST-frei zu belassen.

Die Bf hat die B als nicht in Österreich ansässige Gesellschaft unter Verwendung ihrer Sonder-UID vertreten. Diese Vereinfachung ist nur bei indirekter Vertretung möglich. Die Bf wurde dadurch neben der B zur Abgabenschuldnerin. Das Zollamt hat die Befreiung der Einfuhren von der EUST gewährt und dabei ausschließlich nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien geprüft, ob die materiellen (Tatbestands-)Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Einfuhr gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 gegeben sind.

Wenn sich nachträglich herausgestellt hat, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nicht erfüllt wurden, kommt es zur Nacherhebung der EUST nach den Vorschriften des UStG 1994. Die in der Zuständigkeit des Zollamtes abgewickelten Einfuhren mit Befreiung von der EUST werden steuerpflichtig und wurden bei der Bf als Zollsuldnerin vom Zollamt im Wege der Nacherhebung in sinngemäßer Anwendung des Umsatzsteuerrechtes nach zollrechtlichen Vorschriften geltend gemacht.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einhebung der EUST die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. Gemäß § 26 Abs. 3 UStG 1994 sind die Zollämter für die "Erhebung" der EUST zuständig. Österreich wendet auf den Binnenverkehr die Zollregelungen nicht direkt an. Das Vorliegen einer steuerfreien ig Lieferung (eines gleichgestellten ig Verbringens) ist vom Zollamt lediglich als Vorfrage für die Befreiung von der EUST zu prüfen.

Erhebung sind nach § 49 Abs. 2 BAO alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen. Dazu gehören alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, die Festsetzung, die Einhebung [...] zum Ziel haben.

Die Einhebung ist Teil der Erhebung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 49 Tz 6 ff und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Die Abgabenbehörden des Bundes sind u.a. Zollämter und Finanzämter.

Das Finanzamt könnte im Übrigen neben der (Nach-)Erhebung der EUST durch das Zollamt auch die USt erheben, wenn eine steuerfreie ig Lieferung (ein gleichgestelltes ig Verbringen) nicht vorliegt.

Das sich wiederholende Vorbringen, der Nachweis der anschließenden ig Lieferung sei durch die vorgelegten Unterlagen erbracht, kann nicht überzeugen, wenn man die im Rahmen des Informationsaustausches aus der Bundesrepublik Deutschland eingeholten gesicherten Erkenntnisse bedenkt, wonach die Waren weder an die B in Belgien, noch an die F in Adresse9 bzw. an eine Zweigstelle der F in Adresse7, sondern tatsächlich an die O in Adresse7 geliefert wurden. Das Urteil des LG Bochum verwehrt den beteiligten Firmen die Steuerbefreiung für ig Lieferungen bzw. den Vorsteuerabzug.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 liegt eine ig Lieferung nur vor, wenn bei einer Lieferung der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat und der "Abnehmer ein Unternehmer" ist, der den Gegenstand der Lieferung "für sein Unternehmen" erworben hat.

Die von den Scheinfirmen B und/oder F bestätigten Frachtbriefe und Liefer- bzw. Abliefernachweise sind keine tauglichen Belegnachweise. Weil die Lieferung an Scheinfirmen und damit nicht an Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechtes erfolgt ist, scheidet nach den Ausführungen des BFH in seiner bereits erwähnten Entscheidung vom 10.08.2016 eine S steuerfreiheit aus, da es Scheinfirmen jeweils an einer erforderlichen Lieferung an einen zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Abnehmer (Unternehmer) fehlt.

Auch die im Rahmen des Buchnachweises abgefragte und aufgezeichnete UID-Nr. von B bzw. von F stellt deswegen keinen tauglichen Nachweis dar. Auch wenn die UID-Nr. zwar aufgezeichnet wurde, lassen sich aus den Aufzeichnungen keine Rückschlüsse auf die Unternehmereigenschaft der Abnehmer ziehen, wenn es sich um Scheinfirmen gehandelt hat. Eine buchmäßig aufgezeichnete UID-Nr. einer Scheinfirma kann die Unternehmereigenschaft nicht bezeugen, sodass die Beweiskraft auch dieser Aufzeichnungen entfällt. Zwar wurde der Buchnachweis formal geführt, der Belegnachweis wurde aber nicht in der erforderlichen Art erbracht, da einerseits die Angabe des tatsächlichen Abnehmers, der O, fehlte und andererseits die Übernahmebestätigungen jeweils durch Nichtunternehmer erteilt wurden .

Wie bereits dargetan, kann das BFG seine Entscheidung originär neu gestalten, im Rechtszug hervorgekommene Beweisergebnisse verwerten. Die Pflicht, Neuerungen bis zur Rechtskraft der Entscheidung zu berücksichtigen, ergibt sich nicht nur aus § 115 Abs. 4 BAO, sondern im Rechtsbehelfsverfahren auch aus § 270 BAO. Danach ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die dem BFG durch eine der Verfahrensparteien im Laufe des Beschwerdeverfahrens - die Sache betreffend - zur Kenntnis gebracht werden, Bedacht zu nehmen.

Die steuerpflichtige Bf kann die Steuerbefreiungsvoraussetzungen auch nicht auf andere Art und Weise sicher nachweisen. Im gegenständlichen Verfahren bestehen - folgt man den Erkenntnissen im Bericht der Ermittlungskommission G und im Urteil des LG Bochum - nicht nur Zweifel an der Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben.

In Adresse7 war die O angesiedelt. Die Tonerkartuschen sind nicht in Österreich verblieben, aber auch nicht bei der F in Adresse9 angekommen.

Der Umstand, dass es sich bei den beteiligten Firmen um Funktionsträger einer europaweit agierenden Täterbande aus dem Bereich des Umsatzsteuerbetrugs gehandelt hat, ist objektiv erwiesen. Das Zollamt hat dem BFG am 09.01.2017 das Urteil des LG Bochum übersendet. Dieses wurde der Bf zur Kenntnis gebracht.

Die nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 von der Bf als erbracht bewerteten Buch- und Belegnachweise wurden durch den Informationsaustausch und letztlich eindeutig durch den Inhalt des rechtskräftig gewordenen Urteils des LG Bochum erschüttert. Bei der sich daraus ergebenden Sachlage wurde der Buch- und Belegnachweis von der Bf nicht erbracht (vgl. BFH vom 10.08.2016). Die von den Scheinfirmen B und/oder F bestätigten Frachtbriefe und Liefer- bzw. Abliefernachweise sind keine tauglichen Belegnachweise. Eine Steuerfreiheit scheidet aus, wenn bei einer Lieferung an einem zur Erwerbsbesteuerung verpflichteten Abnehmer (Unternehmer) fehlt. Damit können die Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch nicht anders und sicher nachgewiesen werden.

Unter dem Eindruck des *Eurogate-II*-Urteils hat die Bf ihren Vorlageantrag ergänzt. Sie hat im Nachhang dazu u.a. den Vorlagebeschluss des Hessischen Finanzgerichtes und die diesbezügliche Stellungnahme der Europäischen Kommission nachgereicht.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 Z 2 liegt eine ig Lieferung vor, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat

Dem Vorbringen, die Auffassung des Zollamtes, B und F hätten wegen getätigter Scheinhandlungen keine Unternehmereigenschaft gehabt, sei nicht tragbar, ist das Strafurteil des LG Bochum entgegen zu halten. Die am Umsatzsteuerkarussell beteiligten Firmen waren - dies sei wiederholt gesagt - keine Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes. Alle nach außen gerichteten Handlungen der Funktionsträger waren Scheinhandlungen. Deren Rechnungslegung und Buchhaltung wurde durch die Täterbande zentral gesteuert. Auf der Ebene der Funktionsträger haben keine wirtschaftlichen Betätigungen stattgefunden.

Weil die Steuerfreiheit an die Unternehmereigenschaft anknüpft, stellt sich - wie schon dem LG Bochum - auch dem BFG die Frage, ob F und B überhaupt die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 zukam, ob sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt haben.

Die Unternehmereigenschaft muss dabei nach den Kriterien des § 2 UStG 1994 objektiv gegeben sein. Eine subjektive Überzeugung ist nicht maßgebend. Der Schutz des Guten Glaubens an die Unternehmereigenschaft wird sogar verneint (VwGH vom 13.09.2006, 2003/13/0004 u.a.).

Aufgrund einer vorliegenden UID-Nr. darf nicht vom Vorliegen eines Unternehmens ausgegangen werden. Auf den Guten Glauben an die Unternehmereigenschaft kommt es nicht an, wenn die Unternehmereigenschaft objektiv nicht gegeben ist (VwGH vom 11.07.1995, 95/13/0143).

Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ist im UStG 1994 eigenständig definiert. Sie wird nicht kraft Rechtsform erlangt, weil Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 nur ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Weil durch das Urteil des LG Bochum erwiesen ist, dass eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Betätigung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne bzw. eine glaubwürdige Absicht zu einer solchen Betätigung vorgelegen hat, fehlte es den am Umsatzsteuerkarussell beteiligten kontrollierten Firmen auch nach den Kriterien des § 2 UStG 1994 objektiv an der Unternehmereigenschaft.

Zur rechtliche Bewertung des vom Zollamt angenommenen Sachverhaltes durch die Bf ist zu bemerken, dass sich der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.03.2014, 2012/16/0009, der Frage der Nacherhebung einer EUST gewidmet und auseinander gehalten hat, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall die Bf als Schuldnerin nach Art. 201 Abs. 3 erster Satz ZK (Zollschuldner ist der Anmelder) gesehen hat, dass aber der Gesetzgeber in solchen Fällen ein Entstehen der EUST-Schuld auf Art. 204 Abs. 1 ZK iVm § 71a ZollR-DG stützt. Weil die Revisionswerberin des vom VwGH behandelten Beschwerdefalls Anmelderin war, war sie in ihren Rechten nicht verletzt.

Im gegenständlichen Beschwerdefall hat das BFG den gleich gebliebenen Sachverhalt rechtlich neu beurteilt und die nach zu erhebende EUST-Schuld auf Art. 204 Abs. 1 ZK iVm § 71a ZollR-DG gestützt. Damit ist die Bf diesbezüglich nicht mehr beschwert.

Dem wiederholten Vorbringen zum VC 42 ist neuerlich - und dies wieder unter dem Hinweis auf die allgemeinen Ausführungen zum VC 42 - zu entgegnen, dass mit Abgabe der Zollanmeldung unter Angabe des Codes 4200 in Feld 37 einer Anmeldung - entgegen dem Vorbringen Bf - kein umsatzsteuerrechtlicher Antrag an das Zollamt gestellt wird, die ig Lieferung im Anschluss an die zollrechtliche Einfuhr steuerfrei zu stellen, sondern dass damit der Antrag gestellt wird, die zoll- und steuerrechtliche Einfuhr einer Ware zum freien Verkehr von der EUST zu befreien.

Ein rein umsatzsteuerrechtlicher Antrag in dem Sinne, durch die Annahme der Zollanmeldung und Überlassung der Ware zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr

werde vom Zollamt implizit auch über die Steuerfreiheit der ig Lieferung entschieden, hätte im Übrigen weder im Zollrecht noch im Mehrwertsteuerrecht eine Deckung.

Dem Vorbringen der Bf zum *Eurogate-II*-Urteil ist zunächst der Inhalt der Art. 60 und 61 der MwSt-RL, die Regelungen zum "Ort der Einfuhr von Gegenständen" sind, entgegen zu halten. Gemäß Art. 60 leg. cit. erfolgt die Einfuhr von Gegenständen grundsätzlich "in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird".

Davon abweichend erfolgt die Einfuhr nach Art. 61 der MwSt-RL unter den dort genannten Bedingungen (Verfahren oder sonstige Regelung) in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Bedingungen unterliegt.

Die von der Bf erwähnten Art. 70 und 71 der MwSt-RL regeln hingegen, "wann bei der Einfuhr von Gegenständen Steuertatbestand und Steueranspruch eintreten". Sie treten nach Art. 70 leg. cit. zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft den in Art. 71 MwSt-RL genannten Bedingungen, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Bedingungen (Verfahren oder sonstige Regelung) nicht mehr unterliegen.

In Anbetracht der klaren Rechtslage zum "Ort der Einfuhr von Gegenständen als dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zum Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird" und damit zusammenhängend zum "Entstehen des Steuertatbestandes und Steueranspruches im Zeitpunkt der Einfuhr des Gegenstandes" hat das *Eurogate-II*-Urteil keine Neudefinition der Einfuhr iSd der Art. 30, 70 und 71 der MwSt-RL vorgenommen.

Die Tonerkartuschen sind über Antrag in Österreich in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen (arg. Art. 60 MwSt-RL). Dass dies beim VC 42 anders sein soll, kann dem *Eurogate-II*-Urteil nicht entnommen werden, vor allem wenn man den Beschluss des VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052, vor Augen hat. Der VwGH hat in diesem Beschluss - dies sei ausdrücklich hervorgehoben - auf das *Eurogate-II*-Urteil verwiesen .

Aus der Sicht des *Eurogate-II*-Urteils und des VwGH-Beschlusses sind die Kartuschen gerade in Österreich in den "zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr" übergeführt worden, weil sie nicht mehr einem Verfahren iSd Art. 61 MwSt-RL unterlagen. Die angemeldeten Waren wurden in Österreich mit VC 42 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt und somit in das Inland eingeführt.

Der Tatbestand der Einfuhr wurde - als Voraussetzung beim VC 42 - im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 erfüllt. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die eingeführte Ware nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll (*Ruppe/Achatz*, UStG 1994<sup>4</sup>, § 1 Rz 442).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 stellt auf die Einfuhr von Gegenständen und nicht auf den Verbrauch in Österreich ab. Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts.

Der VwGH hat in den Erwägungsgründen auch noch festgehalten, dass auf die EUST Art. 204 ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden ist.

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt nicht einen Umsatz, sondern eine Einfuhr voraus. Mit der Überlassung der Waren in den freien Verkehr ist dieser Tatbestand erfüllt.

Die anschließende ig Lieferung ist bereits Teil des Wirtschaftskreislaufes und erfolgt im Einfuhrmitgliedstaat.

Das Urteil des EuGH vom 08.11.2012, Rs C-165/11, *Profitube*, behandelt den Fall eines Umsatzes in einem Zollager und ist daher nicht einschlägig, weil damit noch keine Einfuhr verbunden ist.

Weil eine ig Lieferung im Anschluss an eine Einfuhr erfolgt, die Ware nach der Einfuhr im Einfuhrmitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf gelangt ist, ist das *Eurogate-II*-Urteil auf die gegenständlichen Fälle daher nicht anwendbar.

Bei den gegenständlichen Anmeldungen geht es nicht um die Erhebung der Erwerbsteuer sondern um die Nacherhebung von EUST. Weil bei den vier Anmeldungen der Ort der Einfuhr der Mitgliedstaat Österreich war, ist auch der Steueranspruch in Österreich eingetreten. In Österreich erhebt das zuständige Zollamt die EUST (§ 26 Abs. 3 UStG 1994).

Die Bf hat als indirekte Vertreterin der in den angeführten Anmeldungen angegebenen Warenempfängerin unter Verwendung ihrer Sonder-UID-Nr. Waren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der EUST angemeldet und war damit zum Nachweis der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 verpflichtet.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, dass die EUST-Befreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhält es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt werden (EuGH vom 27.09.2007, Rs C-146/05, *Collee*). Aufgrund der auf die Neutralität der Mehrwertsteuer gestützten Überlegungen des EuGH gilt für den Nachweis der Beförderung oder Versendung nichts anderes (VwGH vom 20.12.2012, 2009/15/0146; VwGH vom 26.03.2014, 2011/13/0038).

Ob der zuletzt genannte Nachweis erbracht ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die angemeldeten Waren sind in Österreich mit VC 42 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST übergeführt und somit in das Inland eingeführt worden. Der Tatbestand der Einfuhr iSd § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 war erfüllt. Dabei ist es - wie bereits ausgeführt - ohne Bedeutung, ob die eingeführte Ware nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll. Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 stellt auf die Einfuhr von Gegenständen und nicht auf den Verbrauch in Österreich ab. Dass Waren dann im freien Verkehr - hier durch das Urteil des LG Bochum

erwiesen - in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden, ändert nichts an der Einfuhr in Österreich.

Eine ig Lieferung gemäß Art. 7 UStG 1994 liegt nur dann vor, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Unternehmer oder Abnehmer nachweislich in das (übrige) Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird (Warenbewegung), der Abnehmer Unternehmer ist und den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und der Gegenstand beim Abnehmer im Empfangsmitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Aufgrund der personenbezogenen Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a und Z 3 UStG 1994 setzt die Steuerfreiheit der ig Lieferung den Nachweis voraus, wer der Abnehmer der Lieferung ist (BFH vom 17.2.2011, V R 28/10). Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit der ig Lieferung eine entscheidende Bedeutung zu, da ig Lieferung und ig Erwerb ein und derselbe Vorgang und dabei Teil eines ig Umsatzes sind, der bezweckt, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (EuGH vom 27.09.2007, Rs C-409/04, *Teleos*).

Somit setzt die Steuerfreiheit der ig Lieferung voraus, dass der Abnehmer der Lieferung dem Zollamt bekannt gegeben wird, da sonst das Ziel, die Steuereinnahmen dadurch auf den Bestimmungsmitgliedstaat zu verlagern, dass der Erwerber der ig Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist, nicht erreicht werden kann.

Den Angaben in den genannten Anmeldungen zufolge, für deren Richtigkeit die Bf gemäß Art. 199 Abs. 1 ZK-DVO Gewähr übernimmt, erklärte die Bf jeweils ein ig Verbringen der Waren zur eigenen Verfügung durch das von ihr vertretene Unternehmen. Dem Zollamt wurde die O als Abnehmerin jedoch nicht bekanntgegeben. Ein ig Lieferung oder das ihr gleichgestellte Verbringen bedingt aber, dass der Gegenstand aus dem Abgangsmitgliedstaat in den Mitgliedstaat des Endverbrauches physisch verbracht wird, dass die Ware dem in der Zollanmeldung angegebenen Empfänger übergeben wird.

Das Zollamt ist den hervorgekommenen Zweifeln und Unregelmäßigkeiten nachgegangen und hat geprüft, wer die Waren letztendlich in Deutschland erworben hat. Dass sich das Zollamt dabei an die Beweisregeln gehalten hat, wurde bereits dargetan. Das Urteil des LG Bochum hat erwiesen ist, dass die B und die F die Waren nicht erhalten haben.

Die Bf unterliegt einem grundsätzlichen Irrtum, wenn sie meint, sie sei in den vier verfahrensgegenständlichen Fällen als Haftende herangezogen worden. Unter Haften ist das Einstehenmüssen für fremde Abgabenschulden zu verstehen (VwGH 20.4.1989, 89/16/0009-0011). Abgabenrechtliche Haftungen setzen den Bestand einer Abgabenschuld voraus und werden mit Haftungsbescheid geltend gemacht (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 224, Rz. 2 ff).

Das diesbezügliche Vorbringen darf sohin grundsätzlich unbeachtet bleiben, weil im vorliegenden Verfahren nicht etwa eine persönliche Haftung der Bf vorliegt (vgl. § 224

BAO - Geltendmachung von persönlichen Haftungen), sondern wurde die Bf vielmehr mit dem an sie gerichteten Abgabenbescheid zur Zollschuldnerin bestimmt.

Aus der zu Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei ig Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, ergeben sich die zur Erlangung der Steuerbefreiung zu führenden Beleg- und Buchnachweise. Die Bf hat mit den Anmeldungen mit VC 42 und den von ihr vorgelegten Unterlagen - wie bereits dargestellt - den Nachweis für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht erbracht.

Dass sie im Zeitpunkt der Fiskalverzollung gewusst hat oder wissen habe können, dass sich die von ihr bei der Zollanmeldung abgegebenen und vom Zollamt geprüften Unterlagen nicht bewahrheiten werden und dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht gegeben sein werden, wird ihr nicht vorgehalten. Die Bf wird im Zeitpunkt der Fiskalverzollung wohl nicht die geringste Ahnung gehabt haben, dass die von ihr verzollten Waren Gegenstand eines Umsatzsteuerkarussells werden sollten. Dass die Bf an den Unregelmäßigkeiten beteiligt gewesen ist, wird nicht behauptet.

Dem Vorbringen der Bf, dass ihre Inanspruchnahme gegen EuGH-Rechtsprechung verstoße, dass im Gegenstand Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zumindest analog anzuwenden sei, ist entgegen zu halten, dass bei ig Verbringungsfällen Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 wegen der Personenidentität zwischen Verbringer und Abnehmer ausgeschlossen ist.

Die MwSt-RL stellt es den Mitgliedstaaten frei, einen oder mehrere Personen (letzterenfalls als Gesamtschuldner) als Steuerschuldner zu bezeichnen. Der vom EuGH geforderte Vertrauensschutz wird in den Einfuhrfällen über die Bestimmung des § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm Art. 239 ZK und § 83 ZollR-DG geboten. Dies schließt auch eine planwidrige Lücke aus, welche die Bf durch analoge Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 schließen möchte.

Der BFH hat in seiner bereits oben erwähnten Entscheidung vom 10.08.2016 erwogen, dass eine Steuerfreiheit bei Fehlen des Beleg- und Buchnachweises im Wege des Vertrauensschutzes nicht gewährt werden kann.

Für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung im Rahmen des bereits oben allgemein beschriebenen Betrugsmodelles liegen objektiv bewiesene Umstände vor. Diese ergeben sich nachprüfbar nicht nur aus dem Inhalt des Urteils des LG Bochum. Dass die Bf bei der Erledigung der Grenzformalitäten willentlich einen Tatbeitrag geleistet habe, wurde vom Zollamt nicht behauptet.

Die Bf hat ein von ihr aus dem Gedächtnis gefertigtes Protokoll über die Besprechung vom 10.11.2016 in der Außenstelle des BFG in Graz vorgelegt. Die Besprechung vom 10.11.2016 war - im Gegensatz zur Ansicht der Bf - keine Erörterung der Sache iSd § 269 Abs. 3 BAO. Das in Senatszuständigkeit mit einem Einzelrichter Besprochene war unverbindlich und wurde anlässlich der Vorsprache auch darauf verwiesen. Es besteht kein Rechtsanspruch auf die Durchführung einer Erörterung. Die Vorsprache erfolgte auf



Anregung des Vertreters der Bf. Es waren weder beide Parteien anwesend, noch waren sie zur Vorsprache geladen worden. Erörterungen im Senatsverfahren sind im Übrigen vor dem ganzen Senat abzuhalten (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 269, Rz. 11 ff).

Die Bf regt an, das BFG möge drei Fragen, die sie für dringend klärungsbedürftig erachte, an den EuGH richten, namentlich die Fragen, ob im Verfahren mit VC 42 überhaupt ein Umsatz nach der MwSt-RL vorliegt, ob die EUST für eine bereits verzollte Unionsware nach Zollrecht nacherhoben werden darf und ob die Angabe des Empfängers eine materielle Steuerbefreiungsvoraussetzung ist. Die Antworten auf diese Fragen seien aus ihrer Sicht von zentraler Bedeutung. Die in Österreich beim VC 42 entgegen der EuGH-Judikatur geübte Praxis sei nicht frei von Bedenken und Zweifeln.

Das BFG sieht aufgrund der Gesetzeslage, der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH, des BFH und des VwGH jedoch keine Veranlassung, den EuGH zu den drei Fragen nach Art. 267 AEUV im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens anzurufen:

- Auf die EUST ist Art. 204 ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und des § 26 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden (VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052).
- Die in Rede stehenden Waren sind in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden (Art. 60 MwSt-RL) und unterlagen somit nicht mehr einem Verfahren iSd Art. 61 der MwSt-RL. Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts (VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052).
- Eine falsche Empfängerangabe geht mit dem Verlust der Steuerfreiheit einher. Aufgrund der personenbezogenen Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 Z 2 lit. a und Z 3 UStG 1994 setzt die Steuerfreiheit der ig Lieferung (des gleichgestellten ig Verbringens) den Nachweis voraus, wer der Abnehmer der Lieferung ist (BFH vom 17.02.2011, V R 28/10). Der Person des Abnehmers und seiner Identität kommt für die Steuerfreiheit der ig Lieferung eine entscheidende Bedeutung zu, da ig Lieferung und ig Erwerb ein und derselbe Vorgang und dabei Teil eines ig Umsatzes sind, der bezweckt, die Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (EuGH vom 27.09.2007, Rs C-409/04, *Teleos*).

Die Bf ist als indirekte Vertreterin aufgetreten. Die Waren wurden nicht für ihr Unternehmen (arg. Sonder-UID) eingeführt. Sie hat damit keine umsatzsteuerrechtlichen Berechtigungen, beispielsweise eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug oder zur USt-Befreiung einer ig Lieferung (eines gleichgestellten ig Verbringens) erworben. Für eine allfällige Berechtigung der Bf bestehen auch keine rechtlichen Grundlagen. Die Einrede der Betrugsbekämpfungsklausel kann somit nicht erfolgreich sein.

Die Nicht-Unionsware wurde über Antrag jeweils im Einfuhrmitgliedstaat Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt (arg. Art. 60 und Art. 70 MwSt-RL). In Österreich wird die EUST von den Zollbehörden erhoben. Über das Tatbestandsmerkmal „sinngemäß“ in § 26 Abs. 1 UStG 1994 wird keine umsatzsteuerrechtlich freier

Verkehr kreiert. Österreich hat - ausgehend davon, dass es Art. 201 MwSt-RL dem Einfuhrmitgliedstaat überlässt zu bestimmen, wer Steuerschuldner ist - seinen Spielraum in der sinngemäßen Anwendung der zollrechtlichen Vorschriften ausgenutzt.

Im Ausgangsverfahren zum *Eurogate-II*-Urteil unterlagen die Waren bis zu ihrer Wiederausfuhr dem Zolllagerverfahren. Entscheidendswesentlich dafür, die EUST nicht am Ort der Einfuhr im Zeitpunkt der Einfuhr zu erheben, war gerade der Umstand, dass die Waren bis zur Wiederausfuhr dem Zolllagerverfahren unterlagen und daher nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt sind.

Der VwGH hat im Beschluss vom 28.09.2016, 2016/16/0052, im Wesentlichen ausgeführt, dass der Revisionswerberin, soweit sie zur Begründung der Zulässigkeit ihrer Revision ins Treffen führt, es liege gar keine Einfuhr in Österreich vor, weshalb eine EUST-Schuld hier auch nicht habe entstehen können, entgegenzuhalten ist, dass die in Rede stehenden Waren ja gerade in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind und dass sie somit nicht mehr einem Verfahren iSd Art. 61 Abs. 1 MwSt-RL unterlagen. Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts. Andernfalls wäre eine EUST-Befreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) der MwSt-RL inhaltsleer, weil sie die grundsätzliche Entstehung der EUST im Einfuhrmitgliedstaat erfordert, um sie unter den dort genannten Voraussetzungen von dieser EUST wieder zu befreien.

Gerade darin unterscheiden sich die vorliegenden vier Fälle aber entscheidend von der Fallgestaltung des von der Bf in diesem Zusammenhang angeführten *Eurogate-II*-Urteils. In den gegenständlichen vier Fällen ist Nicht-Unionware durch eine Antragsverzollung zur Unionware und auch steuerrechtlich eingeführt worden.

Im *Eurogate-II*-Urteil hingegen ist es dem EuGH gerade auf den zollrechtlichen Status der Ware angekommen.

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 zufolge ist u.a. unverzichtbare Tatbestandsvoraussetzung des VC 42 die Einfuhr mit zollrechtlicher Abfertigung in einem andern Mitgliedstaat als dem Bestimmungsmitgliedstaat. Der VC 42 hat keinen umsatzsteuerrechtlichen Antrag zum Inhalt. Das Zollamt ist lediglich zur Gewährung der EUST-Freiheit zuständig. Gemäß Art. 60 MwSt-RL erfolgt die Einfuhr - und das ist Kern des *Eurogate-II*-Urteils - in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird. Nur ausnahmsweise erfolgt gemäß Art. 61 MwSt-RL die Einfuhr unter den dort genannten Bedingungen abweichend von Art. 60 MwSt-RL. Gemäß Art. 70 MwSt-RL treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt. Nur ausnahmsweise treten gemäß Art. 71 MwSt-RL unter den dort genannten Bedingungen Steuertatbestand und Steueranspruch abweichend von Art. 70 MwSt-RL ein.

Ohne Zweifel liegt im Gegenstand aber eine Einfuhr auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor.

Die dem Urteil des Hessischen Finanzgerichts zugrunde liegende Fallkonstellation entspricht nicht der im vorliegenden Fall, weshalb es nicht einschlägig ist. Es hat sich

dabei um einen Fall der vorübergehenden Verwahrung gehandelt. Angesichts des *Eurogate-II*-Urteils kommt es nämlich entscheidend auf den zollrechtlichen Status der Waren an.

Auch der Vorlagebeschluss in der Rs Wallenborn Transports ist nicht einschlägig. Der Fall betrifft Regelungen im Hinblick auf eine Freizone. Im Gegenstand hingegen wurde Nicht-Unionsware in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der EUSt übergeführt. Dabei wurden sie nicht eo ipso, sondern über Antrag im Zollverfahren 42xx in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt und unterlag somit nicht mehr einem Verfahren iSd Art. 61 der MwSt-RL.

Dem Vorbringen zur sonstigen Rechtsprechung des VwGH zu Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, insb. zum Vorbringen zur verschuldensunabhängigen unbedingten Haftung beim VC 42 ist erneut entgegen zu halten, dass die Bf im gegenständlichen Abgabenverfahren nicht als Haftende, sondern als Abgabenschuldnerin herangezogen worden.

Das Vorbringen, dass sich die Rechtsprechung des VwGH zu Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 am Fiskalinteresse des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen orientieren soll, ist nicht nachvollziehbar.

Dass es dem Bundesministerium für Finanzen ganz simpel darum gehen soll, einen in Österreich ansässigen Steuerschuldner zu haben, der sogar als indirekter Vertreter verschuldensunabhängig haftet, ist nicht berechtigt, weil die (Mindest-)Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei der Einfuhr unionsrechtlich vorgegeben sind. Gemäß Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) und Abs. 2 MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Art. 201 MwSt-RL als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß Art. 138 befreit ist, von der EUSt.

Diese Steuerbefreiung ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Art. 138 Abs. 1 und Abs. 2 Buchstabe c) von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die in Abs. 2 leg. cit. genannten Angaben zukommen hat lassen, namentlich

- seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt- Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet (Buchstabe a);
- die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt- Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Art. 138 Abs. 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 Art. 138 Abs. 2 Buchstabe c verbracht werden (Buchstabe b);

- den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden (Buchstabe c).

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

Diese Vorschrift wurde durch die RL 2009/69/EG ausdrücklich mit dem Ziel der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr eingeführt. Aus den Erwägungsgründen ergibt sich im Wesentlichen, dass auf Gemeinschaftsebene eine Strategie zur Bekämpfung des Steuerbetrugs, besonders im Bereich der indirekten Besteuerung, festzulegen ist, die die nationalen Bemühungen ergänzt, dass diese bestimmte Maßnahmen eine Änderung der Richtlinie 2006/112/EG erfordern. Die Einfuhr von Gegenständen ist dann von der Mehrwertsteuer befreit, wenn darauf eine Lieferung oder Verbringung dieser Gegenstände an einen Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat folgt. Die Voraussetzungen für diese Steuerbefreiung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt. Allerdings hat sich erwiesen, dass Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände zu umgehen. Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden, ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen. Da das Ziel dieser Richtlinie, nämlich die Verhinderung von Steuerhinterziehung, aus den dargelegten Gründen auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden kann und daher besser auf Gemeinschaftsebene zu erreichen ist, kann die Gemeinschaft im Einklang mit dem Subsidiaritätsprinzip nach Art. 5 des Vertrags tätig werden. Entsprechend dem in demselben Artikel genannten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geht diese Richtlinie nicht über das zur Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus.

Bei der Einfuhr wird die Mehrwertsteuer (als EUST) gemäß Art. 201 der MwSt-RL von der Person oder von den Personen geschuldet, die der Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bestimmt oder anerkennt.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG (in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 163/2015) gelten das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Art. 1 des ZK), weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich 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.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die EUST die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

Gemäß § 71a ZollR-DG (in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 163/2015) schuldet in den Fällen einer Befreiung von der EUST nach Art. 6 Abs. 3 des UStG 1994 eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende EUST-Schuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

Die Bf geht in ihren Vorbringen wiederholt davon aus, ein Antrag mit dem VC 42 in Feld 37 einer Anmeldung beinhalte einerseits einen Antrag, die Ware zu verzollen und sie EUST-frei zu belassen und andererseits einen mehrwertsteuerrechtlichen Antrag, auch die unmittelbar daran anschließende ig Lieferung (das gleichgestellte ig Verbringen) steuerfrei zu belassen. Bereits angesichts des Umstandes, dass für den zuletzt genannten Antrag das Zollamt gar nicht zuständig ist, dass mit dem VC 42 nur beantragt wird, eine Nicht-Unionware zu verzollen und zu versteuern, kann das auf zwei Anträge bauende Vorbringen nicht überzeugen. Die diesbezüglichen Ausführungen des VwGH werden seitens des BFG ausdrücklich nicht angezweifelt.

In der mündlichen Verhandlung stimmten die Verfahrensparteien dahingehend überein, dass die Bf in den konkreten vier Fällen nicht Lieferer im Rahmen der sich an die Verzollung anschließenden ig Lieferungen war.

Dass sich der VwGH in seiner Rechtsprechung einer Technik, seine Thesen nicht (näher) zu begründen, bediene, kann vom BFG nicht nachvollzogen werden. Erst recht nicht, wenn die Bf - ohne konkrete Beispiele und nachvollziehbare Gründe anzuführen - dem VwGH vorhält, ihm sei in seiner Rechtsprechung zum VC 42 ein Fehler im Sinne eines willkürlichen Verhaltens unterlaufen, weil er seine diesbezüglichen Entscheidungen an altehrwürdigen Traditionen festhaltend - ohne vorher den EuGH zu befassen - mit Ausführungen begründe, denen jeglicher Begründungswert fehle.

In seinem Beschluss vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052, beispielsweise hat sich der VwGH sehr wohl mit dem Einfuhrbegriff des EuGH in seinem *Eurogate-II*-Urteil auseinander gesetzt. Im zugrunde gelegenen Revisionsverfahren reichte eine Spedition als indirekte Vertreterin der Empfängerin eine Anmeldung zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtliche freien Verkehr ein und beantragte in der Anmeldung durch die Verwendung des Codes 4200 in Feld 37 des Einheitspapiers die Befreiung von der EUST nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Der VwGH hat unter dem ausdrücklichen Hinweis auf das *Eurogate-II*-Urteil zum Begriff "Einfuhr" klargestellt, dass die in Rede gestandenen Waren ja gerade in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, weil sie nicht mehr einem Verfahren iSd Art. 61 der MwSt-RL unterlagen. Waren des freien Verkehrs wurden dann in einen anderen Mitgliedstaat befördert. Dass die Bf - entgegen der Ansicht des VwGH - daran festhält, in *Eurogate-II*-Urteil habe der EuGH den Einfuhrbegriff neu definiert, erklärt wohl ihr hier überzogenes Vorbringen.

Es ist nicht die Aufgabe des BFG, sich mit in Fachzeitschriften veröffentlichten Artikeln in der Art auseinander zu setzen, um dabei den einen oder anderen Artikel, die eine oder andere Ansicht zu bestätigen oder zu verwerfen.

Ein weiteres Mal soll hervorgehoben werden, dass die Anmeldung mit VC 42 nur den Antrag an das Zollamt, eine Nicht-Unionsware zum Zollverfahren der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST zum Inhalt hat. Dieses Zollverfahren ist im Anhang 38 daher sehr zutreffend als „Gleichzeitige Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr“ bezeichnet. Keinesfalls wird mit dem VC 42 der Antrag auf eine mehrwertsteuerbefreiende anschließende ig Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat gestellt. Diese Ansicht wird ausdrücklich nicht geteilt.

Das BFG kann im von der Bf bemühten Anhang B zur VO 2015/2447 keinen Widerspruch zu seiner Ansicht erkennen. Es geht im Anhang u.a. um die gleichzeitige Überlassung von Nicht-Unionswaren zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit Befreiung von der EUST mit einer daran anschließenden steuerfreien Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat mit Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einem Verfahren der Steueraussetzung in einen anderen Mitgliedstaat.

Die Mehrwertsteuerbefreiung wird gewährt, da auf die EUST-freigestellte Einfuhr eine unionsinterne Lieferung oder Beförderung der Gegenstände in einen anderen Mitgliedstaat folgt. Die Aussetzung der Verbrauchsteuer folgt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlichen Verkehr bei einer unmittelbar von einem registrierten Versender veranlasste Beförderung in einem Verfahren der Steueraussetzung vom Ort der Einfuhr. Nur in diesem Fall sind die Mehrwertsteuer (nicht die EUST) und gegebenenfalls die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu entrichten.

Die Terminologie des Anhangs 38 im Hinblick auf Code 41 ist nicht verfahrensrelevant.

Mit Fax-Eingabe vom 18.04.2017 hat die Bf den als Anlage 6 (AST6) bezeichneten und für eine Veröffentlichung in der AW-Prax angedachten aber nicht veröffentlichten Artikel zur „Ig Anschlusslieferung und Zoll“ vorgelegt.

Die Bf bzw. deren Vertreter haben im Begleitschreiben im Wesentlichen darauf hingewiesen, der Artikel gehe nahezu auf alle Probleme des VC 42 ein. Aus ihm folge, dass die bisherige Rechtsprechung in Österreich zum VC 42 begründeten und ernstlichen Zweifeln unterliege und dass eine Vorlage an den EuGH angesagt sei. Es gehe nicht um österreichische Besonderheiten, sondern um zentrale Fragen des unionsrechtlichen Systems der ig (Anschluss-)Lieferung.

Sinn und Zweck der auf Art. 143 Abs. 1 Buchst. d MwSt-RL basierenden Bestimmung des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ist es, die ansonsten erforderliche Entrichtung der als Vorsteuer abziehbaren EUST und der nachfolgenden ig Lieferung, welche steuerfrei ist, zu vereinfachen, indem der Zwischenschritt vermieden wird.

§ 71a ZollR-DG ordnet eine Entstehung der EUST-Schuld an, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen bzw. Verpflichtungen aus dem gewählten Verfahren nicht eingehalten wurden, dem Art. 204 ZK zu.

Die Bf sieht in Art. 204 ZK aber keine geeignete Rechtsgrundlage dafür, dass eine EUST-Schuld entstanden ist. Nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entstehe ihrer Ansicht nach eine solche EUST-Schuld nur, wenn eine der für die aufgezählten zollrechtlichen Verfahren

im ZK vorgesehenen Pflichten verletzt werde. Auch Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) ZK sei nur anwendbar, wenn eine Voraussetzung aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt sei. Art. 204 ZK erfasse damit nur zollrechtliche Verletzungen bzw. das Fehlen zollrechtlich gebotener Voraussetzungen. Im Gegenstand liege aber keine Verletzung von Zollvorschriften vor.

Dazu hat der VwGH wiederholt ausgeführt, dass auf die EUST Art. 204 ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden ist (VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052, VwGH vom 28.03.2014, 2012/16/0009).

Insoweit die Bf meint, es liege auch keine Verletzung von Vorschriften des UStG 1994 (Binnenmarktregelung) vor, ist sie daran zu erinnern, dass sich im Gegenstand - gestützt auf das Urteil des LG Bochum - als Sachverhalt jeweils ein ig Verbringen ergibt. Die in Rede stehenden Waren wurden nach der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr zwar tatsächlich nach Deutschland befördert, sind dort aber - durch das Urteil des LG Bochum erwiesen - "bewusst und gewollt" der Erwerbsbesteuerung entzogen worden.

Der EuGH hat erst jüngst in dem - von der Bf für sich in Anspruch genommen - Urteil vom 09.02.2017, Rs C-21/16, *Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal*, seine Rechtsprechung bekräftigt, dass einem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung (nach Art. 138 Abs. 1 der MwSt-RL) versagt werden muss, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat um dies zu verhindern.

Dies hat der EuGH insb. auch im Urteil vom 18.12.2014, Rs C-131/13, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof u.a.*, ausgesprochen, wobei der EuGH dies gleichermaßen auf das Recht auf Vorsteuerabzug, das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung und auf das Recht auf Mehrwertsteuererstattung bezogen und dies dadurch ergänzt hat (Rn 62), dass die Pflicht die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen auch dann besteht, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen.

Im Urteil vom 20.10.2016, Rs C-24/15, *Josef Plöckl*, hat der EuGH auch insoweit das ig Verbringen der ig Lieferung gleichgestellt (Rn 44), dass sich ein - ein solches ig Verbringen vollziehender - Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen kann.

Auch vor diesem Hintergrund ist daher die Steuerbefreiung für das der ig Lieferung gleichgestellte ig Verbringen zu versagen.

Ist jedoch die an die Einfuhr anschließende ig Lieferung (das gleichgestellte ig Verbringen) deshalb nicht steuerfrei, so ist auch die Voraussetzung für die EUST-Befreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht gegeben. Für die in Rede stehenden Waren ist daher auch aus

diesem Grund nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und Art. 204 Abs. 1 ZK die EUST-Schuld entstanden.

Die Versagung betrifft zunächst den Schuldner der EUST-Schuld nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 iVm Art. 204 Abs. 3 ZK.

Für diese entstandene EUST-Schuld wurde die Bf nach Art. 71a ZollR-DG in Anspruch genommen. In der Heranziehung der Bf für die EUST-Schuld nach § 71a ZollR-DG liegt keine de facto unbedingte Haftung vor, welche nach der Rechtsprechung des EuGH unverhältnismäßig wäre (VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052).

Dem Vorbringen der Bf, einer zweimaligen Verzollung iS einer Vorschreibung der Eingangsabgaben (EUST mit Null) im Gefolge der Zollabfertigung stünde eine nachträgliche Abgabenvorschreibung entgegen, ist entgegen zu halten, dass die Mitteilung des nachträglich buchmäßig erfassten Abgabebetrag nach Art. 220 und 221 ZK den ursprünglich buchmäßig erfassten Abgabebetrag und einen darüber ergangenen Abgabenbescheid unberührt lässt und weder ändert noch ersetzt, sondern dazu mit einer eigenen Mitteilung, einem eigenen Bescheid, ergänzend hinzutritt (VwGH vom 28.09.2016, Ra 2016/16/0052).

Durch eine bloße Mitteilung, dass von den Eingangsabgaben die EUST mit Null "festgesetzt" wird, sohin buchmäßig erfasst wird, wird nicht in Form einer gesonderten Erstentscheidung iSd § 78 Abs. 1 ZollR-DG (Grundlagenbescheid) über eine Eingangsabgabenfreiheit abgesprochen.

Bei der Entscheidung, einen Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, sind die Grenzen des Ermessensgebrauches einzuhalten. Dabei ist den Anforderungen des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Genüge zu tun. Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner - im Gegenstand an die Bf - ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung bei den anderen Zollschuldnern unmöglich oder mit zumindest großen Schwierigkeiten verbunden ist.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

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

Eine Revision wird nicht zugelassen.

Die mit dem vorliegenden Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen, insb. zum Ort der Entstehung der EUST-Schuld, zur Verschaffung der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht, zum Vorliegen einer ig Lieferung bzw. eines ig Verbringens, zu den Voraussetzungen und zu den Nachweispflichten bei einer Befreiung einer Einfuhr von der EUST, zum Vertrauensschutz und dazu, dass ein solcher beim ig Verbringen bei



Personenidentität zwischen dem Lieferer (Verbringer) und Empfänger ausgeschlossen ist, zur umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft, zum Beleg- und Buchnachweis, zu den Schuldnern der EUST, zum Gesamtschuldverhältnis, zur Ermessensübung, zu den Beweisregeln und zum Beweismaß in Abgabenverfahren sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH, des EuGH bzw. des BFH geklärt und/oder ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Innsbruck, am 12. Juli 2017