

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bfin, Adr, vertreten durch V., Adr1, über die als Beschwerde geltende Berufung vom 11. Mai 2012 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 11. April 2012, Zahl *****/*****/11/2011, betreffend Einfuhrumsatzsteuer,

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird insoweit aufgehoben, als dieser die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer (B00) zu den in der Beilage 1, welche einen Bestandteil des Spruches bildet, angeführten Zollanmeldungen betrifft.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit dem als "*Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK*" bezeichneten Bescheid vom 11. April 2012, Zahl *****/*****/11/2011, teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Beschwerdeführerin zu näher bezeichneten 200 Zollanmeldungen aus dem Zeitraum 14. März 2006 bis 7. Oktober 2011 die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 1.610.820,79 mit, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 in Verbindung mit § Art. 7 Abs. 1 Z 2a UStG 1994 nicht gegeben seien. Bei den Warenempfängern handle es sich um erwiesene "*missing trader*". Eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht sei nach der Rechtsprechung des EuGH nicht erlaubt. Hinsichtlich der Verjährung werde auf die Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates zu § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der Berufungsentscheidung vom 5. Dezember 2011, GZ. ZRV/0130-Z2L/10, verwiesen.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 11. Mai 2012 Berufung und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Zollamt die Rechtslage verkenne, wenn es deshalb keine innergemeinschaftliche Lieferung in Österreich verwirklicht sehe, weil die Warenempfänger den korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb nicht erklärt hätten. Nach herrschender Ansicht in Lehre und Rechtsprechung sei die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch dann zu gewähren, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb vom Abnehmer tatsächlich nicht besteuert werde, weil es nur auf die grundsätzliche Steuerbarkeit des Erwerbs beim Abnehmer ankomme, welche im gegenständlichen Fall unzweifelhaft gegeben sei. Im Ergebnis lägen entgegen der Ansicht des Zollamtes die materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne von Art. 7 UStG sehr wohl vor. Ebenso seien von der Beschwerdeführerin die formellen Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung entsprechend den Bestimmungen der VO BGBl 1996/401 erfüllt worden. Es sei weiters unzweifelhaft und werde vom Zollamt auch nicht bestritten, dass sich weder der Lieferant noch die Beschwerdeführerin an der Nichterklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beteiligt bzw. davon gewusst haben oder wissen hätten müssen.

Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 21.12.2011 in der Rechtssache C-449/10 "*Vlaamse Oliemaatschappij*" wurde außerdem darauf verwiesen, dass die Nacherhebung der Mehrwertsteuer beim Vertreter als unverhältnismäßig erscheine, wenn dieser hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (vom Abnehmer) getäuscht worden sei, selbst jedoch gutgläubig und sorgfältig gehandelt habe.

Für jene Fälle, in denen die Beschwerdeführerin aufgrund der Lieferkondition "*DDU*" bzw. gleichgelagerter Konditionen als indirekter Vertreter des Empfängers tätig geworden sei, würden die vorstehenden Ausführungen sinngemäß gelten. Es liege diesbezüglich zwar nicht eine innergemeinschaftliche Lieferung durch die D-GmbH, sondern ein innergemeinschaftliches Verbringen durch die Empfänger vor. Dies sei jedoch aufgrund des Vorliegens der materiellen und formellen Voraussetzungen ebenso gemäß Art. 7 UStG als steuerfrei zu qualifizieren. Im Übrigen seien die Abfertigungen nur deshalb in indirekter Vertretung erfolgt, weil die direkte Vertretung im Verfahren 4200 nicht zugelassen worden sei. Die Beschwerdeführerin könne sich selbst bei Nichtvorliegen der materiellen Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung auf die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG berufen.

Mit den Bescheiden vom 24. Jänner 2013, Zahl *****/****9/2012, und vom 13. Juni 2013, Zahl *****/****7/2013 (Berufungsvorentscheidung) gewährte das Zollamt mit Ausnahme zu den in der Beilage 1 dieses Erkenntnisses angeführten Anmeldungen den Erlass der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG. Außerdem wurde mit Bescheid des Zollamtes vom 30. Jänner 2013, Zahl 920000/502/2013, gemäß Art. 236 ZK die nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschriebene Abgabenerhöhung erlassen.

Mit Beschwerde vom 17. Dezember 2015, Zahl *****/*****/21/2011 wies das Zollamt die als Beschwerde geltende Berufung vom 11. Mai 2012 als unbegründet ab bzw. erklärte die Berufung insoweit als gegenstandslos, als die Einfuhrumsatzsteuer mit den oben angeführten Bescheiden nach Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG erlassen wurde.

In der Begründung führte das Zollamt im Wesentlichen zusammengefasst aus, dass die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Rechtsprechung des EuGH und des VwGH nicht auf den gegenständlichen Beschwerdefall anwendbar sei. Die Verantwortlichen der Empfängerinnen hätten die Steuer hinterzogen und würden deshalb objektiv nicht als Unternehmer gelten, womit auch die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 nicht gegeben seien.

Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht mit Erfolg auf Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, da es sich bei ihr nicht um den liefernden/verbringenden Unternehmer handle, welcher nach dem Wortlaut dieser Bestimmung bei Vorliegen entsprechender Voraussetzungen geschützt werde. Insofern die Beschwerdeführerin erkläre, die Versenderin indirekt zu vertreten, könne es dahingestellt bleiben, ob diese in Bezug auf die der Einfuhr nachfolgende innergemeinschaftliche Lieferung in den Genuss dieser Bestimmung kommen könne, da die Steuerschuld dadurch nicht erlösche, sondern auf den jeweiligen Empfänger übergehe.

Dagegen richtet sich der mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2016 eingebrachte Vorlageantrag. Mit ergänzendem Schreiben vom 11. Mai 2016 wurde klargestellt, dass sich der Rechtsbehelf nur gegen die vom Erlass nicht umfasste Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer richte.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage am 28. Juni 2016 stellte das Zollamt weitere Amtshilfeersuchen an die eidgenössischen und slowakischen Behörden und übermittelte die Ergebnisse mit den Schreiben vom 5. Juli 2017 und 8. September 2017.

Die in der als Beschwerde geltenden Berufung vom 11. Mai 2011 beantragte Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat wurde mit Eingabe vom 26. Juli 2018 zurückgezogen und gleichzeitig mitgeteilt, dass auf eine Stellungnahme zu den Ergebnissen der Amtshilfeersuchen verzichtet werde.

Am 21. November 2018 übermittelte die Beschwerdeführerin zu der in der Beilage unter der lfd. Nr. 79 angeführten Zollanmeldung vom 22. Juni 2010 den dazugehörigen Transportauftrag, den CMR-Frachtbrief und die Übernahmebestätigung durch die Warenempfängerin auf dem Lieferschein der ungarischen Niederlassung der Beschwerdeführerin.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum 2006 bis 2011 unter Verwendung ihrer Sonder-UID als indirekte Vertreterin der D-GmbH die Überführung von Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42). In einigen Fällen wurde die indirekte

Vertretung der jeweiligen Warenempfängerin erklärt. Warenempfänger waren die S-s.r.o (vormals B. s.r.o.) in der Slowakei und die V-Kft. in Ungarn. Die Zollanmeldungen wurden wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde zunächst nicht festgesetzt.

Bei der nachträglichen Überprüfung der im Zeitraum 14. März 2006 bis 27. März 2009 abgegebenen Zollanmeldungen wurde festgestellt, dass die slowakische Erwerberin S-s.r.o (vormals B. s.r.o.) bis einschließlich Oktober 2008 in der Slowakei Steuererklärungen eingereicht hat, danach aber keine Steuererklärungen mehr erfolgten und die Gesellschaft im Dezember 2009 aus dem Steuerregister gelöscht und mit 26. August 2010 geschlossen worden ist. Die Löschung im Firmenbuch erfolgte mit 20. Oktober 2010.

Die die V-Kft., Ungarn, betreffenden Zollanmeldungen wurden im Zeitraum 23. Oktober 2007 bis 7. Oktober 2011 abgegeben. Die V-Kft. meldete die Erwerbe in Ungarn nicht zur Erwerbsteuer an. Der ehemalige Geschäftsführer bestätigte gegenüber den ungarischen Behörden aber den innergemeinschaftlichen Erwerb der von der D-GmbH gelieferten Parfümeriewaren.

In den Einfuhrfällen beauftragte die D-GmbH die S-GmbH, Internationale Transporte, *****, Schweiz, mit der Versendung der Waren, welche wiederum die X***** in ***** mit dem Transport und die Vornahme der Einfuhrförmlichkeiten im Verfahren 42 beauftragte. Die Zollabfertigung nahm die Beschwerdeführerin vor.

In Einzelfällen fehlt der Beförderungsnachweis. Feststellungen, dass die zum freien Verkehr angemeldeten Waren im Anschluss an die Einfuhr nicht nach Ungarn bzw. in die Slowakei weitergeliefert worden wären, wurden seitens des Zollamtes aber nicht getroffen.

Das Zollamt erließ in jenen Fällen, in denen der formelle Nachweis der Warenbewegung und die Übernahme der Waren nachgewiesen worden ist, die Einfuhrumsatzsteuer, lehnte einen Erlass aber in jenen Fällen ab, in denen keine mit Unterschrift bestätigte Übernahmebestätigung vorliegt.

III. Rechtslage:

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der hier noch anzuwendenden Fassung vor der Novelle durch das Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, lautet:

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

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, wurde dem Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 für Einfuhren, welche nach dem 31. Dezember 2010 erfolgen, folgender Unterabsatz angefügt:

"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 auszugsweise:

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

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

2. der Abnehmer ist

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

b) ... oder

c) ...

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

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

(2) ...

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

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

§ 26 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 in der bis zum 30. April 2016 geltenden Fassung lautet:

"§ 26. (1) Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr."

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) beruhte bis zum 31. Dezember 2006 auf der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, welche mit Wirkung 1. Jänner 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11. Dezember 2006 (im Folgenden: MwSt-RL) ersetzt wurde. Die Art. 131 und 138 Abs. 1 der MwSt-RL entsprechen inhaltlich im Wesentlichen Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 und Art. 143 Buchst. d MwSt-RL dem Artikel 28c Teil D Absatz 1 der Sechsten Richtlinie.

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

"Artikel 131

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

Im Kapitel 4 "Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen" des Titels IX der MwSt-RL lautet Art. 138 Abs. 1:

"Artikel 138

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

Artikel 143 MwSt-RL lautet auszugsweise:

"Artikel 143

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

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

Art. 221 Abs. 3 und 4 der hier noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. 302 vom 19. 10. 1992 in der bis zum 30. April 2016 geltenden Fassung (Zollkodex - ZK) lautet:

"(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Artikel 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

(4) Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen."

§ 74 Abs. 2 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) in der hier noch anzuwendenden Fassung vor der Novelle durch das Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, lautet:

"(2) Die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangs- oder Ausgangsabgaben beträgt zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde."

IV. Rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung:

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 sieht die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhr von Gegenständen vor, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden, wobei die Befreiung nur anzuwenden ist, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, anschließend die innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer setzt somit voraus, dass auf die Einfuhr eine innergemeinschaftliche Lieferung folgt, die gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 steuerfrei ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Gegenstands nur dann anwendbar, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist, wenn der Lieferer nachweist, dass der fragliche Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und wenn der Gegenstand aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.9.2007, *"Teleos u.a."* Rs C-409/04, EU:C:2007:548, Rn. 42; EuGH 6.9.2012, *"Mecsek-Gabona"*, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, Rn. 31; EuGH 9.10.2014, *"Traum"*, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, Rn. 24; EuGH 20.06.2018, *"Enteco Baltic"*, Rs C-108/17, EU:C:2018:473, Rn 66).

Die von der Beschwerde umfassten Einfuhren sind im Zeitraum März 2006 bis November 2010 erfolgt. Die Mitteilung der Einfuhrumsatzsteuerschuld erfolgte mit Bescheid vom 11. April 2012. Es ist daher zunächst die Frage zu prüfen, ob die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer im Hinblick auf die Verjährungsbestimmungen zu diesem Zeitpunkt noch erfolgen durfte.

Bei den in Art. 221 Abs. 3 und 4 ZK vorgesehenen Verjährungsfristen handelt es sich um materiellrechtliche Vorschriften (vgl. EuGH 23.2.2006, Rs. C-201/04, EU:C:2006:136, "*Molenbergnatie NV*"; in diesem Sinne VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076). Daraus folgt, dass eine Zollschuld den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln unterliegt, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet wurde.

Mit Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist von drei Jahren verjährt, vorbehaltlich der in Abs. 4 vorgesehenen Ausnahme, der Anspruch auf Entrichtung der Zollschuld. Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG 1994 sind die Verjährungsregeln des Zollkodex auch auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden.

Das bedeutet, dass im Falle des Nichterfüllens der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, die Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 204 Abs. 2 ZK jeweils im Zeitpunkt der Überführung in das Zollverfahren entstanden wäre und die Verjährungsfristen jeweils zu den jeweiligen Zeitpunkten zu laufen begonnen hätten. Die Mitteilung (Bescheid) über die buchmäßige Erfassung der auf die einzelne Einfuhr entfallende Einfuhrumsatzsteuer wurde daher hinsichtlich der im Zeitraum März 2006 bis März 2009 angenommenen Anmeldungen (lfd. Nrn. 1 bis 72 der Beilage 1) nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Dreijahresfrist erlassen.

Art. 221 Abs. 4 ZK iVm § 74 Abs. 3 ZollR-DG sieht eine zehnjährige Verjährungsfrist vor, wenn eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben vorliegt und im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar feststellbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände ist darzulegen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. ebenso VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076).

Die Feststellung der strafbaren Handlung obliegt den Zollbehörden. Es ist insoweit weder die Einleitung eines Strafverfahrens noch eine Verurteilung erforderlich (vgl. EuGH

18.12.2007, "ZF Zefeser" Rs. C-62/06, EU:C:2007:811 Rn 25f). Die strafbare Handlung muss auch nicht von der zur Zahlung in Anspruch genommenen Person begangen worden sein (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146).

Der Hinweis des Zollamtes auf die Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates zum § 74 Abs. 2 ZollR-DG in einer seiner Entscheidungen genügt jedenfalls nicht, um auch im hier zu beurteilenden Fall von einem vorsätzlichen Handeln auszugehen.

Hinzu kommt, dass im gegenständlichen Beschwerdefall mangels gegenteiliger Feststellungen davon auszugehen ist, dass die oben angeführten materiellrechtlichen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung jeweils vorliegen und die (vorsätzliche) Beteiligung des Importeurs an der Steuerhinterziehung der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat nicht eindeutig und nachprüfbar nachgewiesen wurde. Der in einzelnen Fällen fehlende Belegnachweis vermag für sich allein ein vorsätzliches Handeln der D-GmbH als Importeur und Lieferer oder der Beschwerdeführerin als deren Vertreter, nicht nachzuweisen. In den die slowakische Gesellschaft S-s.r.o. betreffenden Einfuhrfällen ist für den Zeitraum bis Oktober 2008 nicht einmal festgestellt worden, dass die Waren nicht zur Erwerbsteuer angemeldet worden sind.

Soweit das Zollamt das Nichtvorliegen der Voraussetzungen darin erblickt, dass auf den Lieferscheinen der ungarischen Niederlassung der Beschwerdeführerin die Warenübernahme nicht mit Unterschrift bestätigt worden ist, ist darauf zu verweisen, dass eine derartige Bestätigung nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 idGF, in Versendungsfällen nicht zwingend vorgesehen ist (§ 3 Abs. 1).

Davon abgesehen, wird damit das Nichtvorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht aufgezeigt, geschweige denn eine vorsätzliche Abgabenverkürzung nachgewiesen.

Die Erstellung von Rechnungen auf der Grundlage von Vorfakturen von Verkäufen aus einem anderen Drittland unter Verrechnung eines Entgelts, wobei im hier betreffenden Zeitraum angeblich keine Decodierung der Waren und auch keine neue Zusammenstellung der Waren erfolgte, vermag eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung der jeweiligen Erwerberin auch nicht zu beweisen. Daran ändert auch nichts, dass die Begründung für diese Vorgangsweise *"der Kunde habe eine Rechnung aus dem europäischen Raum benötigt, um die Waren absetzen zu können"* nicht ganz nachvollziehbar ist. Von der eidgenössischen Zollverwaltung wurden keine auf eine Steuerhinterziehung abzielenden Abmachungen oder Vereinbarungen mit den jeweiligen Erwerbern festgestellt. Für die Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer durch die Erwerber in Ungarn und in der Slowakei hätte es der von der D-GmbH durchgeführten Tätigkeiten nicht bedurft. Es kann daher auch dadurch nicht auf ein vorsätzliches Handeln geschlossen werden. Im Gegenteil, die D-GmbH hat alle erforderlichen Maßnahmen getroffen, um die (materiellrechtlichen) Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung zu

erfüllen. Aus dem bloßen Umstand, dass (teilweise) die Erwerber die Waren nicht zur Erwerbsteuer angemeldet und damit diesbezüglich eine Abgabenhinterziehung in den Bestimmungsändern begangen haben, kann nicht abgeleitet werden, dass auch eine Abgabenhinterziehung hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer bzw. der nachfolgenden innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegt. Die tatsächliche Anmeldung zur Erwerbsteuer stellt keine Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die der Importeur und Lieferer tätigt, dar.

Zu einer anderen Beurteilung gelangt man auch nicht hinsichtlich jener Einfuhrfälle, in denen von der Beschwerdeführerin (irrtümlich) die Vertretung der Warenempfängerin erklärt wurde. Erklärt nämlich der vom Lieferanten beauftragte Vertreter für den Abnehmer zu handeln, obgleich es an einer Bevollmächtigung des Abnehmers fehlt, entsteht für den Abnehmer keine Einfuhrumsatzsteuerschuld. § 3 Abs. 9 UStG 1994 ist anzuwenden (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 3 Tz 172 mit Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung). Dies steht auch nicht im Widerspruch mit der vom Zollamt ins Treffen geführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.01.2015, 2013/16/0129), da es gegenständlich nicht wie in dem entschiedenen Fall darum geht, ob ein bestimmter Schuldner in Anspruch genommen werden kann, sondern darum, wer eine innergemeinschaftliche (Anschluss-)lieferung getätigt hat. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Nachweise (Transportaufträge, CMR-Frachtbriefe, Fiskalvertretervollmacht der D-GmbH, dem entsprechende Lieferbedingung DDP und Abrechnung der Kosten) ist in den gegenständlichen Einfuhrfällen nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen durch die Erwerber zur eigenen Verfügung, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch die D-GmbH auszugehen.

Soweit das Zollamt die Meinung vertritt, dass es sich bei der D-GmbH nur um eine Lieferantin vortäuschende Dritte handle, die im Auftrag des Verkäufers dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft habe, sodass sie die Voraussetzung des Art. 6 Abs. 3 zweiter Satz UStG 1994 nicht erfülle, ist anzumerken, dass der im Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 verwendete Begriff des Anmelders dem Zollrecht entnommen ist. Anmelder kann grundsätzlich der Lieferant, der Erwerber oder ein Spediteur sein. Nach der Rsp. des VwGH ist Anmelder iSd Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in unionsrechtskonformer Auslegung der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene. Beide können den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen. Die D-GmbH ist in den hier zu beurteilenden Einfuhrfällen der Importeur, welcher die Lieferung nach außen im eigenen Namen tätigte. Im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Lieferung kommt es nicht auf das Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das Verfügungsgeschäft an (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 3 Tz 36). Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die D-GmbH nicht die Verfügungsmacht über die Waren innehatte. Es ist daher davon auszugehen, dass die Waren für die D-GmbH eingeführt und von ihr innergemeinschaftlich geliefert worden sind.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass vom Zollamt nicht eindeutig und nachprüfbar festgestellt worden ist, dass in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer eine Ab-

gabenhinterziehung durch eine an der innergemeinschaftlichen Lieferung beteiligten Personen begangen worden ist oder diese Personen sich an der Abgabenhinterziehung der Erwerber beteiligt haben. Letztlich kann es dahingestellt bleiben, ob hinsichtlich der Einfuhren, die vor dem 11. April 2009 (lfd. Nrn. 1 bis 72 der Beilage 1) erfolgten, auch die formellen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftlichen Lieferungen erfüllt worden sind und die Sorgfaltspflichten eingehalten wurden, da sich die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer mangels Vorliegens einer Abgabenhinterziehung, die Vorsatz erfordert, wegen Verjährung als verspätet erweist und damit schon deshalb aufzuheben war.

Die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sind auch für die innerhalb der Dreijahresfrist (lfd. Nrn. 73 bis 80 der Beilage 1) erfolgten Einfuhren erfüllt.

Die betreffenden Waren sind im Rahmen einer Lieferung physisch im Anschluss an die Einfuhr in einen anderen Mitgliedstaat gelangt und die V-Kft. konnte dort über den Gegenstand wie ein Eigentümer verfügen.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die tatsächliche Anmeldung zur Erwerbsteuer durch den Abnehmer nicht Tatbestandsmerkmal einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Eine Beteiligung des Importeurs und Lieferers bzw. der Beschwerdeführerin an der Steuerhinterziehung der Erwerberin wurde nicht eindeutig und nachprüfbar nachgewiesen. Der Nachweis der Versendung wurde durch die Vorlage des jeweiligen Transportauftrages und CMR-Frachtbriefes, in den Fällen mit den lfd. Nrn. 75, 76 und 78 zusätzlich mit einem (Sammel-)CMR-Frachtbrief der X*****, ***** mit Empfangsbestätigung durch die ungarische Niederlassung der Beschwerdeführerin und dem Sammelbordero erbracht. Im Fall mit der lfd. Nr. 79 wurde die Übernahme der Waren durch die Erwerberin darüberhinaus auch mit Unterschrift und Firmenstempel bestätigt.

Daraus folgt, dass mit dem Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auch die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer vorliegen. Die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin nach § 71a ZollR-DG (in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl I Nr. 163/2015) scheidet daher aus.

Soweit das Zollamt meint, dass die Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht zur Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer führen würde, weil diesfalls die Steuerschuld auf den Abnehmer übergehen würde, ist darauf zu verweisen, dass sich die Steuerfreiheit bereits aus Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 ergibt und die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 gar nicht zur Anwendung gelangt.

Der angefochtene Bescheid war deshalb auch hinsichtlich der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer in den unter den lfd. Nrn. 73 bis 80 der Beilage 1 angeführten Einfuhren aufzuheben

V. Unzulässigkeit einer Revision:

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

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen sind durch die zitierte Rechtsprechung des EuGH und des VwGH geklärt. Tatsachenfeststellungen sind grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich. Die ordentliche Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Innsbruck, am 30. November 2018