

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/5200056/2012

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. über die als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigende Berufung der Bfin, Adr, vertreten durch V., Adr1, gegen den Bescheid des Zollamtes Z., vertreten durch V1, vom 21. Dezember 2011, Zahl *****/*****/10/2011, soweit dieser die Einfuhrumsatzsteuer betrifft, nach der am 1. Juni 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung,

zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit dem als "*Mitteilung gem. Art. 221 (1) ZK*" bezeichneten Bescheid vom 21. Dezember 2011, zugestellt am 28. Dezember 2011, Zahl *****/*****/10/2011, teilte das Zollamt Z. der Beschwerdeführerin in 24 Einfuhrfällen aus dem Zeitraum 12. März 2009 bis 7. Jänner 2011 die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 74.882,90 mit und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung in Höhe von insgesamt € 4.545,34 fest, weil die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht vorliegen würden.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 3. Jänner 2012 der Rechtsbehelf der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) erhoben und die ersatzlose Aufhebung, in eventu die Reduzierung der Abgabenvorschreibung auf € 0,00 beantragt.

Begründend brachte die Beschwerdeführerin vor, dass die gegenständlichen Waren nicht in Österreich in den freien Verkehr eingeführt worden seien, sondern das österreichische Steuer- und Staatsgebiet nachweislich verlassen hätten. Mangels Inverkehrbringens der Ware in Österreich fehle jede Basis für die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer . Wenn der Empfänger im Empfangsland keine Umsatzsteuer angemeldet und/oder erstattet habe, seien hierfür ausschließlich die für den Empfänger zuständigen Abgabenbehörden zur Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. Die Vorschreibung durch die österreichischen Behörden bedeute überdies eine unzulässige Doppelvorschreibung

Darüber hinaus werde die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) vom Zollamt nicht bestritten. Die Empfängerin sei zum Vorsteuerabzug berechtigt , sodass auch aus diesem Grund die nachträgliche Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben habe.

Außerdem verwies die Beschwerdeführerin auf die Äußerung eines Vertreters der Europäischen Kommission in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH am 1. Dezember 2011 in der Rechtssache C-28/11, wonach die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer ohne tatsächlich erfolgte Einfuhr im Inland widersinnig und rechtswidrig sei.

Das Zollamt wies die Berufung betreffend die Einfuhrumsatzsteuer mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2012 (zugestellt am 3. Februar 2012),Zahl *****/*****/09/2011, gemeinsam mit vier weiteren Berufungen in ähnlich gelagerten Fällen als unbegründet ab.

In seiner Begründung führte das Zollamt aus, dass sich das Vorabentscheidungsverfahren in der Rs C-28/11 auf die Frage der Zollschuldentstehung von Waren in einem Zolllagerverfahren beziehe. Im gegenständlichen Fall seien die Waren jedoch in den freien Verkehr gelangt. Da die Überführung in den freien Verkehr in Österreich erfolgte, sei Österreich ohne Zweifel auch für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

Unter Hinweis auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 5. Dezember 2011, GZen. ZRV/0032-Z2L/10 und ZRV/0130-Z2L/10, sowie auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes in der Rs C-285/09, "R", ECLI:EU:C:2010:742, führte das Zollamt weiters aus, dass in den Fällen, in denen ernsthafte Gründe zu der Annahme bestehen, dass der mit der fraglichen Lieferung zusammenhängende innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland trotz gegenseitiger Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden der betroffenen Mitgliedstaaten der Zahlung der Mehrwertsteuer entgehen könnte, der Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich dem Lieferer der Gegenstände die Befreiung verweigern müsse und ihn zu verpflichten habe, die Steuer nachzuentrichten, um zu vermeiden, dass der fragliche Umsatz jeglicher Besteuerung entgehe. Da in den meisten Fällen die Amtshilfeersuchen ergeben hätten,

dass der Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat der Zahlung der Mehrwertsteuer entgangen sei, sei die Vorschreibung zu Recht erfolgt.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 2. März 2012 der Rechtsbehelf der Beschwerde (nunmehr Vorlageantrag) erhoben. Auf den konkreten Beschwerdefall bezogen, führte die Beschwerdeführerin lediglich aus, dass aus der Stellungnahme der ungarischen Behörden folge, dass in Ungarn steuerliche Ermittlungen anhängig seien und im Falle des Zutreffens der im Bescheid zitierten Äußerungen mit einer Vorschreibung der Steuer durch die ungarischen Abgabenbehörden zu rechnen sei.

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

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

Mit Schreiben vom 17. März 2015 wurde der Beschwerdeführerin der vom Bundesfinanzgericht angenommene relevante Sachverhalt mitgeteilt.

Die Beschwerdeführerin brachte mit Eingabe vom 10. April 2015 hierzu vor, dass die Tatsache, ob die Waren gegen Vorauszahlung geliefert worden sind, der Beschwerdeführerin nicht bekannt und auch völlig irrelevant sei. Für die Tätigkeit eines Zollspediteurs sei die Frage der Zahlungskonditionen nicht von Bedeutung.

Von den Auskünften der ungarischen Ermittlungsbehörden habe die Beschwerdeführerin erstmals anlässlich einer Akteneinsicht Ende September 2014 erfahren. Bemerkenswert sei, dass die Warenempfängerin tatsächlich unternehmerisch tätig gewesen sei, die gegenständlichen Waren für ihren unternehmerischen Geschäftsbetrieb erworben habe und in Ungarn steuerlich registriert war. Es gäbe auch keinen Hinweis, dass die UID- Nummer widerrufen worden sei. Daraus folge, dass die einzige von der Beschwerdeführerin zu prüfende Voraussetzung tatsächlich erfüllt gewesen sei.

Woraus die Ansicht folgen solle, dass die Warenempfängerin gewusst habe, dass sie die Waren in Ungarn nicht zur Steuer anmelde, sei unerfindlich und werde daher bestritten, wie auch die Behauptung, dass die Waren innerhalb von Ungarn weiterverkauft worden seien. Aus der Äußerung des Geschäftsführers der Erwerberin ergäbe sich lediglich die Veräußerung an "Jungarbeiter". Ob diese Jungarbeiter in Ungarn oder in einem anderen Land ansässig waren, lasse sich aus dieser Aussage nicht ableiten.

Außerdem wies die Beschwerdeführerin darauf hin, dass in den hier zu beurteilenden Fällen, der Empfänger laut Zollanmeldung, der Rechnungsadressat und der Empfänger

laut den CMR-Frachtbriefen jeweils dasselbe Unternehmen sei und es keinen Hinweis gebe, dass die Waren nicht an den im CMR-Frachtbrief genannten Empfänger geliefert worden seien.

Außerdem wurde auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen aus dem Jahr 2002 hingewiesen, wonach für den Spediteur keine Einfuhrumsatzsteuer entstehe, wenn eine gültige UID-Nummer vorliege und der Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung erbracht werde.

In der am 1. Juni 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend zum bisherigen Vorbringen die Einholung eines Vorabentscheidungsverfahrens betreffend die Frage, ob ein als indirekte Vertreterin auftretendes Speditionsunternehmen bei der Anwendung des Verfahrens 4200 der Vertrauensschutz nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 zukomme oder nicht, beantragt und die schriftliche Stellungnahme von Frau M. betreffend die Vorgangsweise bezüglich der Abwicklung der Lieferungen an die B Kft vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, ein Speditionsunternehmen, beantragte im Zeitraum März 2009 bis Jänner 2011 bei der Zollstelle Zst in insgesamt 24 Fällen als indirekte Vertreterin der B Kft, D., Ungarn, die Überführung von Parfümeriewaren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200). Als Versenderin wurde in den Zollanmeldungen die S AG, A., Schweiz, angegeben.

Die Abwicklung erfolgte dergestalt, dass die S AG die Waren in deren Lager (offenes Zolllager) gegen Vorauszahlung an den entsprechenden Frachtführer oder Empfänger übergeben hat. Der Transport bis zur österreichischen Grenze erfolgte im Versandverfahren (T1). Die Kosten für die Zollabwicklung bei der Einfuhrzollstelle wurden vom Frachtführer von der Beschwerdeführerin in bar kassiert. Die Beauftragung zur Abfertigung der Waren erfolgte ebenso über die S AG. Die Beschwerdeführerin hatte keinen direkten Kontakt mit der ungarischen Empfängerin.

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

Im Wege der Amtshilfe teilten die ungarischen Behörden der belangten Behörde mit, dass die Gesellschaft B Kft "in Liquidation" in den Jahren 2008 bis 2010 Erwerbe von Österreich, den Niederlanden, Polen, Deutschland, Großbritannien, der Tschechischen Republik, Italien, Spanien und der Slowakischen Republik getätigt, diese aber nicht deklariert habe. Weiters wurde mitgeteilt, dass der ehemalige Direktor der Gesellschaft die innergemeinschaftlichen Erwerbe bestätigt und angegeben habe, dass die Waren in Ungarn weiterverkauft worden seien. Relevante Dokumente könnten darüber nicht vorgelegt werden.

Die Beförderung der Waren nach Ungarn erfolgte im Rahmen eines der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens zur eigenen

Verfügung. Die B Kft als Verbringerin und Erwerberin der Waren wusste daher, dass sie diese in Ungarn nicht zu Steuer anmelden werde.

In der Folge forderte das Zollamt mit Bescheid vom 21. Dezember 2011, Zl. *****/*****/10/2011, die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 74.882,90 nach.

III. Rechtslage:

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

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

Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

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

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

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

a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines 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) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

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

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

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

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

Die nach Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996 in der Fassung BGBl. Nr. 172/2010 (nachstehend Verordnung 401/1996) lautet auszugsweise:

"Nachweis der Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

§ 1. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) muß der Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar nachweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

§ 2 ...

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

- 1. durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und*
- 2. durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen oder deren Doppelstücke.*

(2) ...

§ 4. ...

Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

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

§ 6. ...

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

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

§ 8. ..."

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

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:

"Artikel 138

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

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

a) ...

b) ...

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

Im Kapitel 5 "Steuerbefreiungen bei der Einfuhr" des Titels IX der MwSt-RL lautet Art. 143 Buchstabe d in der im Beschwerdefall noch maßgeblichen Stammfassung:

"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;"

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

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

"§ 2. (1) Das im § 1 genannte Zollrecht der Union, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die

allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex), gelten weiters in allen nicht vom Zollkodex erfassten unionsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des 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."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:

Die Parfümeriewaren sind durch ihre Anmeldung zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr bei der Zollstelle Zst in das Inland eingeführt worden. Der Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 zweiter Satz UStG 1994 ist daher ohne Zweifel erfüllt. Ob ein Gegenstand der Einfuhr nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll bzw. ob er in der Folge in Österreich in den Wirtschaftskreislauf gebracht wird, ist ohne Bedeutung (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 442 mwN). Die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen zu § 71a ZollR-DG gehen daher ins Leere.

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

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes ist unstrittig davon auszugehen, dass in den gegenständlichen Einfuhrfällen ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen zur eigenen Verfügung durch die von der Beschwerdeführerin vertretene ungarische Warenempfängerin vorliegt.

Die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 findet bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen auch dann Anwendung, wenn die Waren im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar innergemeinschaftlich verbracht werden, da gemäß Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 auch das einer Lieferung (Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes iSd Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als innergemeinschaftliche Lieferung gilt.

Nach Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 handelt es sich dabei um ein 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.

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt demnach vor, wenn - wie in den gegenständlichen Einfuhrfällen - der Empfänger der Lieferung die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Drittland mit Beginn der Beförderung oder Versendung übertragen bekommen hat, die Waren zur Einfuhr anmeldet und unmittelbar anschließend die Ware zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Einfuhr verbringt (vgl. *Mairinger*, Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in AW-Prax 1995, 68).

Aus der Mitteilung der zuständigen ungarischen Behörden im Rahmen der Amtshilfe ergibt sich, dass die gegenständlichen Sendungen wie auch weitere Sendungen aus anderen Mitgliedstaaten in Höhe von ca. 5,4 Mio. Euro von der B Kft nicht zur Erwerbsteuer angemeldet worden sind. Zwischen der Verbringerin und der Warenempfängerin besteht Personenidentität. Betroffen sind - neben Sendungen aus anderen Mitgliedstaaten - alle im gegenständlichen Zeitraum vom 12. März 2009 bis 7. Jänner 2011 von der S AG, A., Schweiz, erworbenen und im Anschluss daran nach Ungarn verbrachten Sendungen.

Es ist daher davon auszugehen, dass die verantwortlich handelnden Personen der B Kft die Waren durch Nichtanmeldung zur Erwerbsteuer in Ungarn bewusst der Besteuerung entziehen wollten und auch entzogen haben. Dagegen sprechende Tatsachen wurden von der Beschwerdeführerin weder vorgebracht, noch ergeben sie sich aus dem Akt. Mit dem Beschwerdevorbringen, dass die Auskunft der ungarischen Behörden zeige, dass steuerliche Ermittlungen in Ungarn anhängig seien und mit der Abgabenvorschreibung durch die ungarischen Abgabenbehörden zu rechnen sei, vermag aufgrund der gegebenen Umstände das Vorliegen einer missbräuchlichen oder betrügerischen Vorgehensweise nicht in Zweifel zu ziehen.

Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 18. Dezember 2014 in den verbundenen Rechtssachen C-131/13, C-163/13 und C-164/13, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof und Turbu.com BV und Turbu.com Mobile Phone's BV*, ECLI:EU:C:2014:2455, unter Hinweis auf seine Rechtsprechung ausgeführt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel ist, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird (Rz 42), der Gerichtshof schon wiederholt entschieden habe, dass eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei (Rz 43) und dass sich aus seiner Rechtsprechung ergebe, dass bei einem Missbrauch oder Betrug grundsätzlich auch für das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung diese Folge habe (Rz 45). Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung nicht nur dann, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begehe, sondern auch, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem betreffenden Umsatz an einem Umsatz beteilige, der in eine vom Lieferer oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorübergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Steuerhinterziehung einbezogen war (Rz 50). Schließlich stellte der Gerichtshof auch

klar, dass die Rechte ungeachtet der Tatsache versagt werden können, dass die Steuerhinterziehung in einem anderen Mitgliedstaat als dem begangen worden sind, indem diese Rechte beansprucht werden (Rz 69).

Die Beschwerdeführerin kann auch mit dem Hinweis auf die drohende "*doppelte Verschreibung von Einfuhrumsatzsteuer*" nichts für sich gewinnen. Das Recht zur Verschreibung der Einfuhrumsatzsteuer kommt im vorliegenden Fall Österreich als denjenigen Mitgliedstaat zu, in welchem die Überführung in den freien Verkehr vorgenommen worden ist. In Ungarn sind demgegenüber die betreffenden Waren zur Erwerbsteuer anzumelden, für die im Missbrauchsfall von der zuständigen Behörde die Vorsteuerabzugsberechtigung versagt werden kann.

Wie der EuGH im vorgenannten Urteil vom 18. Dezember 2014 ebenso ausführte, verbiete es die MwSt-RL nicht, in einem solchen Fall einem Steuerpflichtigen dieses Recht auch im Hinblick auf die besondere Funktion, die dem Recht auf Mehrwertsteuererstattung zur Gewährleistung der Neutralität der Mehrwertsteuer zukommt, zu versagen (Rz 48 f). Wie sich aus Rz 10 des Urteils ergibt, haben auch in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Ausgangsverfahren die Steuerbehörden des Erwerbslandes die Mehrwertsteuer unabhängig von der Versagung der Steuerbefreiung betreffend die innergemeinschaftlichen Lieferung nacherhoben.

Aus alledem ergibt sich, dass der von der Beschwerdeführerin vertretenen B Kft die Steuerbefreiung für das der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte innergemeinschaftliche Verbringen in den gegenständlichen Einfuhrfällen versagt bleiben muss.

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

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

Die Beschwerdeführerin kann sich auch nicht mit Erfolg auf Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 berufen, weil es bei der gegebenen Sachlage an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich auch nicht um den liefernden/verbringenden Unternehmer, welcher nach dem Wortlaut dieser Bestimmung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen geschützt wird.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Eingangsabgabe, für deren Erhebung grundsätzlich die Zollbehörden zuständig sind. Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts erfolgen daher weitgehend nicht im Umsatzsteuergesetz, es sind vielmehr sinngemäß die Vorschriften für Zölle anzuwenden (§ 26 Abs. 1 UStG 1994). Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld. Im

Umsatzsteuergesetz sind hingegen die Bemessungsgrundlage (§ 5), die Befreiungen (§ 6 Abs. 4), der Steuersatz (§ 10) und der Vorsteuerabzug bei der Einfuhr (§ 12) geregelt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 1; BFH 23.9.2009, VII R 44/08).

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

Die behauptete Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der von ihr vertretenen B Kft ist daher allenfalls in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. VwGH 28.03.2014, 2012/16/0009).

Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung zur Frage der Ausweitung des Vertrauensschutzes auf die bei der Einfuhr beteiligten Vertreter den EuGH nach Art. 267 AEUV im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen.

Die Vorschreibung der zunächst unerhoben gebliebenen Einfuhrumsatzsteuer an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabeforderung bei einem der Gesamtschuldner, zB infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens, uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. VwGH 26.6.2003, 2002/15/0301).

Die in den Zollanmeldungen genannte Empfängerin und Verbringerin der Waren befindet sich zwischenzeitlich in Liquidation, womit die Einbringlichkeit der Abgaben schon allein aus diesem Grund mehr als fraglich erscheint und trotz Bestehens entsprechender Bestimmungen über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Somit erweist sich auch aus verwaltungsökonomischen Gründen und Gründen der Realisierbarkeit die Einhebung bei der Anmelderin als sachgerecht.

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

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. Zur Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den maßgeblichen Rechtsfragen auf die wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf das Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bzw. auf die ohnehin klare Rechtslage stützen.

Innsbruck, am 24. Juli 2015