

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.03.2014

Geschäftszahl

2012/16/0009

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

2012/16/0010 E 28. März 2014

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner und den Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde der W GmbH in L, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 5. Dezember 2011, Zl. ZRV/0130- Z2L/10, betreffend Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Abgabenerhöhung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben; im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.326,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte die belangte Behörde im Instanzenzug die Mitteilung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 19. August 2010 über die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer und die Festsetzung einer Abgabenerhöhung mit näher angeführten Beträgen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft m.b.H.

(Beschwerdeführerin), ein Speditionsunternehmen, habe mit drei Anmeldungen vom 28. und 29. September und vom 3. Oktober 2006 als indirekte Vertreterin der Empfängerin, der E LDA, Portugal, die Überführung verschiedener Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr unter Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 beantragt. Die Waren seien antragsgemäß in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden und dabei sei die Einfuhrumsatzsteuerfreiheit antragsgemäß gewährt worden. In den Anmeldungen seien als Versender/Ausführer eine J Ltd, Hongkong, und als Empfänger die E LDA, Portugal, mit einer portugiesischen UID-Nr., als Versendungsland/Ausfuhrland die Schweiz und als Bestimmungsland Portugal angegeben gewesen. Die Waren seien im Auftrag der E LDA am Flughafen Zürich von der dort ansässigen Schweizer Spedition J SA übernommen und in der Folge nach Österreich befördert worden. Die Beschwerdeführerin habe die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID beantragt, wobei die Beauftragung nicht direkt über die E LDA selbst erfolgt sei, sondern über den den Transport besorgenden Spediteur J SA. Die J SA habe der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass die Waren im Anschluss an die Zollabfertigung in Österreich von einem von der J SA beauftragten Frachtführer abgeholt würden, um im Anschluss nach Portugal zur E LDA transportiert zu werden. Zu den Sendungen seien von der J SA CMR-Frachtbriefe sowie Bordereaux (Warenbegleitpapiere) erstellt worden. In den CMR-Frachtbriefen sei als Frachtführer die P AG, Schweiz, und als Absender die E LDA angegeben gewesen. Als Empfänger sei in diesen Frachtdokumenten ein in Großbritannien ansässiges Speditionsunternehmen und als Auslieferungsort "Feltham Middlesex" angegeben gewesen. Nach den bereits im Einfuhrzeitpunkt vorhandenen Bordereaux wären die

betreffenden Gegenstände vom Frachtführer nicht an die E LDA, sondern an einen in Spanien ansässigen Empfänger mit der Bezeichnung B SLU in A, Spanien, auszuliefern gewesen. Im Zuge der Beauftragung zur zoll- und steuerrechtlichen Abfertigung habe die J SA der Beschwerdeführerin die Handelsrechnungen, die CMR-Frachtbriefe und die Bordereaux sowie die portugiesische UID-Nr. der E LDA, welche von der Beschwerdeführerin dann im Rahmen der UID-Abfrage in der Datenbank MIAS gemäß Stufe 2 überprüft worden sei, übermittelt. Die Beschwerdeführerin habe die mit den Transporten beauftragten Lkw-Fahrer "Verpflichtungserklärungen" unterfertigen lassen, in denen diese erklärt hätten, die Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Die dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Vorgänge seien Teil eines insgesamt 17 Einfuhren umfassenden Vorganges, bei dem der Verdacht bestehe, dass es sich um einen "in Lieferketten" organisierten Mehrwertsteuerbetrug oder Karussellbetrug handle. Auf Grund der ungewöhnlichen Handels- und Transportwege sei ein Amtshilfeersuchen an die zuständigen Behörden in Portugal, Großbritannien, Luxemburg und Spanien ergangen.

Die portugiesischen Behörden hätten in diesem Zusammenhang mitgeteilt, dass es sich bei der E LDA um eine "conduit company", eine Zwischengesellschaft, handle, welche mehrwertsteuerbefreite Lieferungen an einen Karussellbetreiber oder verschwundenen Händler ("missing trader") in einem anderen Mitgliedstaat erbringe. Gesellschafter des Unternehmens seien zwei Investment Holdings mit dem Sitz auf den Virgin Islands, Geschäftsführerin eine in Spanien wohnhafte britische Staatsangehörige gewesen. Die E LDA sei seit April 2007 nicht mehr aktiv gewesen und habe am 16. Dezember 2009 die Auflösung erklärt. Die E LDA habe die Sendungen an ein in Spanien ansässiges Unternehmen sowie an ein Unternehmen in Luxemburg verrechnet. Das luxemburgische Unternehmen sei nach Auskunft der Behörden von Luxemburg am 28. September 2006 aufgelöst worden und habe für den im Beschwerdefall maßgeblichen Zeitraum keine Voranmeldungen mehr eingereicht. Zum spanischen Unternehmen hätten die ersuchten Behörden bekannt gegeben, dass dieses keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt habe. Die britische Behörde habe mitgeteilt, dass ein Speditionsangestellter die Lieferungen als Teil seiner persönlichen Geschäftsaktivitäten ohne Wissen des beteiligten britischen Speditionsunternehmens übernommen habe. Über den tatsächlichen Verbleib der Waren habe nichts in Erfahrung gebracht werden können.

Rechtlich folgte die belangte Behörde unter Verweis auf das Schrifttum daraus, die Voraussetzung, dass zur in Rede stehenden Einfuhrumsatzsteuerfreiheit die Gegenstände der Einfuhr vom Anmelder unmittelbar zur Ausführung einer steuerfrei innergemeinschaftlichen Lieferung verwendet werden müssen, träfen bei indirekter Vertretung auch auf den Vertretenen zu. Die E LDA sei als von der Beschwerdeführerin indirekt vertretene Person neben der Beschwerdeführerin Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer. Aus der den Anmeldungen angeschlossenen Rechnungen des Versenders in Hongkong an die E LDA, auf welchen die Lieferbedingung "fob Zürich" angegeben gewesen sei, schloss die belangte Behörde, dass die Beförderung der Waren von der Schweiz nach Österreich und der anschließende Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet von der Schweizer Spedition J SA für die E LDA besorgt worden sei und dass mit der Übernahme am Flughafen Zürich durch den von der E LDA beauftragten Spediteur die Waren in die Verfügung der E LDA gelangt seien.

Die Beschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren in diesem Zusammenhang vorgebracht, dass die bereits im Eigentum der E LDA stehenden Waren im Anschluss an die Einfuhr in Österreich nicht an einen anderen Unternehmer geliefert, sondern in Form einer innergemeinschaftlichen Verbringung zur eigenen Verfügung in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert worden seien. Die materiellen Voraussetzungen für ein innergemeinschaftliches Verbringen lägen aber nach Ansicht der belangten Behörde im Beschwerdefall nicht vor. Der Gegenstand müsse sich nämlich bis zum Ende der Warenbewegung im anderen Mitgliedstaat in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinden. Dabei sei es unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördere oder die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lasse. Da die um Amtshilfe ersuchten britischen Steuerbehörden mitgeteilt hätten, dass ein britischer Speditionsangestellter die Lieferungen als Teil seiner persönlichen Geschäftsaktivitäten in Großbritannien übernommen habe, seien die Waren mit der Übernahme durch den britischen Speditionsangestellten als Teil seiner eigenen Geschäftstätigkeit nicht mehr dem in den Zollanmeldungen als Abnehmer angeführten Unternehmen E LDA zuzuordnen, weshalb die belangte Behörde nicht mehr von einem Verbringen zur eigenen Verfügung durch die E LDA ausgehe. Dazu komme, dass zu den Transportvorgängen sogenannte Bordereaux erstellt worden seien und nach diesen bereits im Einfuhrzeitpunkt vorhandenen Warenbegleitpapieren die betreffenden Gegenstände vom Frachtführer nicht an die E LDA, sondern an einen in Spanien ansässigen Empfänger auszuliefern gewesen wären. Dieser habe jedoch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe erklärt. All dies stehe im Widerspruch sowohl zu den Angaben in den Zollanmeldungen, in denen die E LDA als Empfänger bezeichnet, eine Adresse in Portugal sowie eine von Portugal erteilte UID-Nr. angegeben und als Bestimmungsland Portugal erklärt worden sei, als auch zu den Angaben in den CMR-Frachtbriefen, in denen britische Speditionsunternehmen als Empfänger aufschienen. Auf Grund dieser widersprüchlichen Angaben schließe die belangte Behörde beweiswürdigend, der Nachweis sei von der Beschwerdeführerin nicht erbracht worden, dass ein Verbringen zur eigenen Verfügung oder ein Versenden oder Befördern für Zwecke des in den Anmeldungen angegebenen Empfängers E LDA vorliege.

Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sei im Verwaltungsverfahren von der Beschwerdeführerin nicht behauptet worden. Daher seien die materiellen Voraussetzungen für ein steuerfreies

innergemeinschaftliches Verbringen, welches für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung seinerseits Voraussetzung sei, nicht erfüllt.

Die Einfuhrumsatzsteuer sei deshalb gemäß Art. 201 iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden und gemäß Art. 220 Abs. 1 Zollkodex nachträglich buchmäßig zu erfassen gewesen.

Zu der von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgetragene Gutgläubigkeit bemerkte die belangte Behörde, dass der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 schon wegen der Personenidentität zwischen Lieferanten und Abnehmer bei Verbringungsfällen ausgeschlossen sei. Zudem seien die Angaben in den im Abfertigungszeitpunkt vorliegenden Versendungsbelegen (CMR-Frachtbriefe und Bordereaux) geeignet gewesen, auch bei der Beschwerdeführerin Zweifel hervorzurufen, dass die Waren tatsächlich für den in den Anmeldungen genannten portugiesischen Empfänger (die E LDA) bestimmt gewesen seien. Die Frachtpapiere würden auch nicht den gesamten ungewöhnlichen Transportweg bis zum angeblichen Bestimmungsort in Portugal abdecken.

Mangels eines aktiven Irrtums der Zollbehörden bleibe für eine Anwendung der im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 des Zollkodex vorgesehenen Vertrauensschutzregelung kein Platz.

Schließlich könne der Anmelder nach Art. 239 des Zollkodex iVm § 83 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes, welcher eine allgemeine Billigkeitsklausel darstelle, den Erlass oder die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer beantragen.

Die Beschwerdeführerin könne sich auch nicht zur Vermeidung ihrer Steuerpflicht auf § 26 Abs. 5 lit. e UStG 1994 stützen, weil diese Bestimmung nur für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch die Finanzämter vorgesehen sei, was im Beschwerdefall nicht zutreffe.

Unter Hinweis auf die nach Art. 213 des Zollkodex vorgesehene Gesamtschuldnerschaft führte die belangte Behörde zur Ermessensausübung aus, dass im Beschwerdefall die Heranziehung der Beschwerdeführerin in Hinblick darauf geboten sei, dass es sich bei dem in Betracht kommenden weiteren Gesamtschuldner, der E LDA, nach Auskunft der portugiesischen Behörden um eine "conduit company" gehandelt habe, welche seit April 2007 nicht mehr aktiv gewesen sei und am 16. Dezember 2009 die Auflösung erklärt habe.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher sich die Beschwerdeführerin im Recht verletzt erachtet, dass ihr nicht Einfuhrumsatzsteuer samt Abgabenerhöhung für eine von der Einfuhrumsatzsteuer befreite Einfuhr vorgeschrieben werde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind gemäß § 79 Abs. 11 VwGG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 122/2013 die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Gemäß Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 leg. cit. buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Art. 7 UStG lautet:

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

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

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

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 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."

Gemäß Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 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 Steuerfreiheit des Art. 6 Abs. 3 UStG beruht auf Art. 28c Teil D der im Beschwerdefall noch maßgebenden Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABIEG Nr. L 145 vom 13. Juni 1977, in der Fassung der Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000, ABIEG Nr. L 269 vom 21. Oktober 2000, (im Folgenden: Sechste MwSt-RL).

Art. 28c samt Überschrift der Sechsten MwSt-RL lautet:

"Art. 28c

Befreiungen

A. Befreiung der Lieferungen von Gegenständen

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch festlegen:

a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt.

Diese Befreiung gilt weder für die Lieferungen von Gegenständen, die von Steuerpflichtigen, für die die Steuerbefreiung gemäß Artikel 24 gilt, bewirkt werden, noch für Lieferungen von Gegenständen, die an Steuerpflichtige oder an nichtsteuerpflichtige juristische Personen, für die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, bewirkt werden;

- b) die Lieferungen neuer Fahrzeuge, die ...
- c) die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die ...
- d) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 28a Absatz 5 Buchstabe b), für die ...

B. ...

C. ...

D. Befreiungen bei der Einfuhr von Gegenständen

Werden Gegenstände, die von einem Drittlandsgebiet aus versandt oder befördert wurden, in einen anderen Mitgliedstaat als den eingeführt, in dem die Versendung oder Beförderung endet, so befreien die Mitgliedstaaten diese Einfuhr, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den Importeur im Sinne des Artikels 21 Absatz 4 bewirkt wird und gemäß den Bestimmungen unter Teil A befreit ist.

Die Mitgliedstaaten legen die Bedingungen dieser Befreiung fest, um eine korrekte und einfache Anwendung zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbrauch zu verhüten.

E. ..."

Art. 28a der Sechsten MwSt-RL, welcher den Anwendungsbereich der Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten festlegt, bestimmt in seinem Abs. 5, dass einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt die von einem Steuerpflichtigen vorgenommene Verbringung eines Gegenstandes seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat gleichgestellt ist. Als in einem anderen Mitgliedstaat verbraucht gilt danach jeder körperliche Gegenstand, der vom Steuerpflichtigen oder für seine Rechnung nach Orten außerhalb des in Art. 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft für andere Zwecke seines Unternehmens als für die Zwecke einer der im Einzelnen angeführten Umsätze versandt oder befördert wird.

Nach Art. 21 Abs. 4 der Sechsten MwSt-RL in der Fassung des Art. 28g der Sechsten MwSt-RL wird die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von der Person oder den Personen geschuldet, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr als Steuerschuldner bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.

§ 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung der ersten ZollR-DG-Novelle BGBl. Nr. 516/1995 lautet:

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

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

Art. 6 Abs. 3 UStG verwendet den Begriff des Anmelders. Dieser Begriff ist dem Zollrecht entnommen. Die Sechste MwSt-RL spricht allerdings vom Importeur im Sinn des Art. 21 Abs. 4 dieser Richtlinie, das ist die nach nationalem Recht als Steuerschuldner bezeichnete oder anerkannte Person. Durch den Verweis auf das Zollrecht in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG ist der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer der Zollschuldner.

Der Zollschuldner ist nach Art. 201 Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK), wenn Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Die Vertretung kann nach Art. 5 Abs. 2 ZK indirekt sein, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Art. 6 Abs. 3 UStG ist daher richtlinienkonform so auszulegen, dass sowohl der Anmelder selbst, aber auch der vom Anmelder indirekt Vertretene den Tatbestand des Art. 6 Abs. 3 UStG erfüllen und die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann (vgl. auch *Mairinger*, Einfuhrumsatzsteuerbefreiung bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung in AWPrax 1995, 65 ff; insbesondere 66, und ihm folgend *Schellmann* in *Achatz*, Praxisfragen zum UStG 1994, 103).

Während dem der deutsche Gesetzgeber etwa dadurch Rechnung getragen hat, dass er den Begriff des Anmelders aus der entsprechenden Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 3 des (deutschen) Umsatzsteuergesetzes mit dem Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 entfernt hat (vgl. *Hillek/Roscher* in *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 222 zu § 5), hat der österreichische Gesetzgeber versucht, dies dadurch "klarzustellen", dass er dem Art. 6 Abs. 3 UStG mit der Änderung durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 756/1996 den (nunmehr) letzten Satz angefügt hat.

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 maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist die belangte Behörde vom Sachverhalt ausgegangen, dass die von der Beschwerdeführerin indirekt vertretene E LDA im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über die in Rede stehenden Waren hatte, jedoch am Ende der Beförderung in Großbritannien diese Verfügungsmacht nicht mehr hatte. Daraus folgerte die belangte Behörde, dass ein als innergemeinschaftliche Lieferung geltendes Verbringen der Gegenstände im Sinn des Art. 7 Abs. 2 iVm Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG, eine von der E LDA vorgenommene Verbringung der Gegenstände ihres Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat im Sinn des Art. 28c Teil D iVm Art. 28a Abs. 5 der Sechsten MwSt-RL, nicht vorliege, weil die in Rede stehenden Waren nicht zur Verfügung (Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG) der E LDA in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden seien.

Die Beweiswürdigung der belangten Behörde stützt sich auf die einander widersprechenden Angaben in den bereits bei der Einfuhrabfertigung vorliegenden Begleitdokumenten und auf die Auskünfte der im Amtshilfeweg befassten Behörden anderer Mitgliedstaaten. Die Beschwerdeführerin trägt dagegen vor, der Umstand, dass die Waren in der Folge nicht nach Portugal, sondern nach Großbritannien transportiert worden seien, ändere nichts daran, dass die E LDA jedenfalls während des einheitlichen Transportvorganges von der Schweiz über Österreich zumindest bis nach Großbritannien die Verfügungsmacht über die Waren gehabt habe. Es sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin irrelevant, welche Dispositionen die E LDA möglicherweise in der Folge in Großbritannien über die Waren vorgenommen habe. Damit setzt sich die Beschwerdeführerin nicht mit dem Umstand auseinander, dass widersprüchliche Angaben über den Bestimmungsort in den bei der Zollabfertigung vorhandenen Papieren vorlagen, und damit gelingt der Beschwerdeführerin nicht, eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde aufzuzeigen.

Das Alternativvorbringen der Beschwerdeführerin, dass bei Zutreffen der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde von einem Reihengeschäft auszugehen sei und somit eine innergemeinschaftliche Lieferung der E LDA vorliege, verstößt - wie die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend anmerkt - gegen das vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG). Weder in der Berufung der

Beschwerdeführerin (Schriftsatz vom 6. September 2010) noch in der Administrativbeschwerde (Schriftsatz vom 2. November 2010) finden sich diesbezügliche Ausführungen.

Die von der Beschwerdeführerin für sich in Anspruch genommene Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG greift bei dieser Sachlage nicht, weil es im Falle der von der belangten Behörde geprüften innergemeinschaftlichen Verbringung an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte.

Ebenso wenig kann die Beschwerdeführerin durch ihren Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007 in der Rs. C-409/04 (*Teleos plc u.a.*) etwas für sich gewinnen, denn der EuGH hat darin den Schutz des an einer Steuerhinterziehung nicht beteiligten gutgläubigen Lieferanten behandelt (vgl. insb. Rn 68 des Urteils). Die Beschwerdeführerin war jedoch nicht Lieferantin und die Gutgläubigkeit der E LDA wird im Beschwerdefall nicht behauptet.

Die Beschwerdeführerin beansprucht auch das Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011 in der Rs. C-499/10 (*Vlaamse Oliemaatschappij NV*) für sich. Der EuGH hat darin allerdings ausgesprochen (Rn 25), dass es nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn von der zur Haftung herangezogenen Person gefordert wird, dass sie alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Ob diese Person die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass sie alle ihr zu Gebot stehenden Maßnahmen ergriffen hat, sind Kriterien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner herangezogen werden kann (Rn 26), was das nationale Gericht zu beurteilen hat (Rn 27). Dergestalt lassen die von der belangten Behörde angestellten Überlegungen zur Widersprüchlichkeit der der Beschwerdeführerin bei der Abgabe der Zollanmeldung vorliegenden Unterlagen und zur Ungewöhnlichkeit eines sich daraus ergebenden Transportweges nicht erkennen, dass die belangte Behörde beim Heranziehen der Beschwerdeführerin als Gesamtschuldnerin das Ermessen im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung des EuGH überschritten oder missbraucht hätte.

Der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte § 26 Abs. 5 lit. e UStG ist im Beschwerdefall nicht anwendbar, weil sich diese Bestimmung auf Fälle beschränkt, in denen die Einfuhrumsatzsteuer nach der Sonderbestimmung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG von den Finanzämtern einzuheben ist und für diese Fälle der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer in der Zollanmeldung erklären muss, von dieser Regelung Gebrauch zu machen.

Die behauptete Gutgläubigkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der E LDA mag in einem Verfahren auf Erlass oder Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK in Verbindung mit § 83 ZollR-DG zu prüfen sein, welches zum Erlöschen der Zollschuld auch nur gegenüber einem Gesamtschuldner führen kann (vgl. das Urteil des EuGH vom 17. Februar 2011 in der Rs. C-78/10 (*Marc Berel u.a.*)), jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist.

Die belangte Behörde gründet das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld im Beschwerdefall auf Art. 201 des Zollkodex und sieht die Beschwerdeführerin als Schuldnerin nach Art. 201 Abs. 3 erster Satz ZK.

Demgegenüber geht der Gesetzgeber in solchen Fällen von einem Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK aus, wie aus der Bestimmung des § 71a ZollR-DG ersichtlich ist (vgl. insbesondere die Materialien zu dieser durch die 3. ZollR-DG - Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 eingefügten Bestimmung; RV 916 BlgNR, 20. GP). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in Fällen, in denen die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG zu prüfen war, Art. 204 Abs. 1 ZK herangezogen (vgl. die Erkenntnisse vom 18. Oktober 2007, 2006/16/0108, VwSlg 8.278/F, und vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F). Diese Ansicht wird im Schrifttum widersprüchlich gesehen (zustimmend *Mairinger*, in

Achatz/Summersberger/Tumpel, Umsatzsteuer und Zoll, 122;

die Frage ansprechend, aber "einer eigenen Untersuchung" vorbehaltend *Summersberger*, Ausgewählte Praxisfragen im Zusammenhang mit dem Verfahren 42, in ZfZ 2011/12, 309, Fn 2;

relativierend, weil Art. 203 ZK in den Vordergrund stellend, *Kofler*, Art. 6 Abs. 3 UStG aus zollrechtlicher Sicht, in SWK 2002, 922; ablehnend *Schrömbges*, Vertrauensschutz für den Spediteur im VC42, in SWK 2014/3, 108ff, FN 7).

Allerdings schuldet gemäß § 71a ZollR-DG in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt. Die Beschwerdeführerin war im Beschwerdefall die Anmelderin der in Rede stehenden Waren und damit Gesamtschuldnerin.

Durch den angefochtenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin somit, soweit der angefochtenen Bescheid über die Einfuhrumsatzsteuer abspricht, in den geltend gemachten Rechten nicht verletzt.

Die Beschwerde war daher, soweit sie die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Instanzenzug auch eine Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG festgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0090, im Hinblick auf § 30a Abs. 5 FinStrG idF der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, BGBl. I Nr. 104, bereits ausgesprochen, dass die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG ab Inkrafttreten des § 30a FinStrG (ab 1. Jänner 2011) rechtswidrig ist. Auf die Gründe jenes Erkenntnisses wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen. An dieser Ansicht hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 29. Mai 2013, 2012/16/0032, 2012/16/0033 und 2012/16/0034, festgehalten.

Eine nach Erlassen des angefochtenen Bescheides erfolgte rückwirkende Änderung des Gesetzes (Änderung des § 30a Abs. 5 FinStrG durch das FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) ist nach der ständigen hg. Rechtsprechung bei der Prüfung eines angefochtenen Bescheides unbeachtlich (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2005/13/0061, mwN).

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der im Beschwerdefall noch anzuwendenden VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 28. März 2014