



Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma als Richter unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision der D GmbH in G, vertreten durch die DSC Doralt Seist Csoklich Rechtsanwälte GmbH in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12. November 2019, RV/1200014/2016, betreffend Versagung der Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 236 und 239 ZK sowie Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Zollamt Feldkirch Wolfurt in 6800 Feldkirch, Galuragasse 3), den **Beschluss** gefasst:

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 Euro binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung:

- 1 Mit dem als Mitteilung nach Art. 221 Abs. 1 ZK bezeichneten Bescheid vom 31. Mai 2011 hatte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Revisionswerberin die buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuern in Höhe von € 43.888,-- mitgeteilt und eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 193,67 festgesetzt.

In ihrer Eingabe vom 15. Dezember 2011 beantragte die Revisionswerberin die Erstattung der mitgeteilten Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung nach Art. 236 und 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG.

Diese Anträge wies das Zollamt mit einem Bescheid vom 23. Jänner 2012 ab; mit einem weiteren Bescheid teilte das Zollamt der Revisionswerberin die buchmäßige Erfassung der Abgabenerhöhung mit einem höheren Betrag von € 2.919,28 neu mit und erfasste den Differenzbetrag buchmäßig, wogegen die Revisionswerberin Berufung erhob. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Februar 2016 änderte das Zollamt die Abgabenerhöhung der Höhe nach ab und wies im Übrigen als Beschwerden behandelten Berufungen als unbegründet ab, worauf die Revisionswerberin die Vorlage beantragte.



Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Abweisung der Anträge auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung nach Art. 236 (Spruchpunkt 1) und Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG (Spruchpunkt 2) als unbegründet ab und änderte die Mitteilung der buchmäßig erfassten Abgabenerhöhung der Höhe nach auf den geringeren Betrag auf € 2.004,38 ab (Spruchpunkt 3).

Weiters sprach das Gericht aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig sei.

Nach Darstellung des Verfahrensganges traf das Gericht im angefochtenen Erkenntnis folgende Sachverhaltsfeststellungen:

„Die [Revisionswerberin], ein Speditionsunternehmen, beantragte am 24. April 2009 bei der Zollstelle Meiningen des Zollamtes Feldkirch Wolfurt unter CRN ... die Überführung von 8 Packstücken mit elektronischen Bauteilen und einem Gewicht von 190 kg in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 42) und erklärte dabei als indirekte Vertreterin der slowakischen Gesellschaft P s.r.o. zu handeln. Als Versender/Ausführer wurde im Feld 2 der Zollanmeldung die S LLC, L, Schweiz, angegeben. Im Feld 40 ‚Vorpapiere‘ wurde unter dem Code ‚821‘ (=externes Versandverfahren T1) der Versandschein mit der MRN ... angeführt.

Die Zollanmeldung wurde wie angemeldet angenommen und die Waren überlassen. Eine Einfuhrumsatzsteuer wurde nicht festgesetzt.

Die Waren wurden zuvor in Italien zur Ausfuhr angemeldet und anschließend in das interne Versandverfahren (T2) mit den MRN ... und ... mit Exportvermerk und Bestimmungsstelle M/Schweiz übergeführt. Damit wurde die Steuerfreiheit der Waren durch Ausfuhr bewirkt. In der Schweiz wurden die Waren umgeladen, aber nicht zum freien Verkehr abgefertigt, sondern neuerlich in ein Versandverfahren T2 (MRN ...) mit Bestimmungsstelle Meiningen/Österreich übergeführt. Der Exportvermerk wurde in das zweite Versanddokument nicht übernommen.

Aufgrund eines Ersuchens der deutschen Behörden um Überprüfung von zwei den gleichen Empfänger betreffende Sendungen, bei denen die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr in Deutschland erfolgte, als Bestimmungsort aber die [Revisionswerberin] in Österreich angegeben wurde, wurde auch die gegenständliche Zollanmeldung einer nachträglichen Prüfung unterzogen.



Die vorgelegte Kopie eines CMR-Frachtbriefes, welcher der [Revisionswerberin] mittels E-Mail übermittelt wurde, ist weder vom Absender noch vom Frachtführer unterschrieben. Er enthält eine Empfangsbestätigung, wobei die die Bestätigung erteilende Person nicht leserlich ist.

Im Zuge der Überprüfung der Zollanmeldung wurde am 28. Mai 2010 eine Anfrage betreffend die in der Zollanmeldung angeführte Warenempfängerin an die slowakischen Behörden gerichtet. Mit der am 16. August 2010 beim Zollamt eingelangten Antwort wurde mitgeteilt, dass es nicht möglich gewesen sei, mit der Gesellschaft in Kontakt zu treten. An der Sitzadresse befinde sich nur ein Briefkasten, aber kein Büro. Der dreimaligen Aufforderung an die bevollmächtigten Vertreter, wobei zwei Schreiben übernommen wurden, bei der Behörde vorstellig zu werden, wurde nicht nachgekommen. Die Aufforderung an den in Italien ansässigen gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft kam mit dem Vermerk „Empfänger unbekannt“ zurück.“

- 2 Nach Darlegung der im Revisionsfall zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des Zollkodex sowie der Zollkodex-Durchführungsverordnung, des Zollrechts-Durchführungsgesetzes in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163, sowie der Art. 6 Abs. 3 und Art. 7 UStG 1994 in der Fassung vor der Novelle durch das Abgabenänderungsgesetz 2010 BGBl. I Nr. 34, schloss das Gericht folgende „rechtliche Erwägungen und Beweiswürdigung“ an:

„1. Zum Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 236 ZK:

Nach Art. 236 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG 1994 und § 2 Abs. 1 ZollR-DG wird die Einfuhrumsatzsteuer erstattet, wenn nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war. Voraussetzung für eine Erstattung im Beschwerdefall ist es daher, dass die Nacherhebung der Einfuhrumsatzsteuer zur Einfuhr vom 24. April 2009, CRN ..., mit Bescheid vom 31. Mai 2011, Zahl ..., rechtswidrig erfolgt ist, weil für die eingeführten Waren nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 Steuerfreiheit zu gewähren ist.

Die Steuerfreiheit nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 setzt einerseits eine Einfuhr aus einem Drittland oder einem Drittgebiet und andererseits das Vorliegen einer anschließenden (steuerfreien) innergemeinschaftliche Lieferung voraus.

Zunächst ist festzustellen, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit es dem Zollamt nicht verwehrt, eine nachträgliche Kontrolle einer Zollanmeldung (Art. 78 ZK) vorzunehmen, um zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger von einer etwaigen Steuerhinterziehung weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte. Die Gewährung der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer im Zuge



der Einfuhrabfertigung, auch nach einer allfälligen Vorabprüfung, ist nach der Rechtsprechung des EuGH für sich allein nicht geeignet, jegliche Möglichkeit einer nachträglichen Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auszuschließen, wenn sich herausstellt, dass der Importeur an einer Steuerhinterziehung beteiligt war oder die nötige Sorgfalt zur Vermeidung einer solchen Beteiligung unterlassen hat (EuGH 25.10.2018, Rs C-528/17, EU:C:2018:868, ‘Milan Bozicevic Jezovnik’, Rn 44f mwN).

Aufgrund der Zolldokumente ergibt sich, dass die gegenständlichen Waren nicht aus einem Drittland, sondern von Italien aus versandt worden sind. Dort sind die Waren zuvor zur Ausfuhr angemeldet und im Anschluss daran in das interne Versandverfahren (T2) übergeführt worden. Damit wurde für die Waren die Steuerbefreiung in Italien bewirkt. Die Unterbrechung der Beförderung (Umladung) und Beendigung des (ersten) Versandverfahrens in der Schweiz, sowie die neuerliche Überführung der Waren in ein Versandverfahren T2 (unter Anführung der MRN der vorausgegangenen Versandverfahren T2) ändert nichts daran, dass im gegenständlichen Fall keine Einfuhr aus einem Drittland im Sinne des Art. 143 MwSt-SystRL vorliegt. Die Waren wurden in der Schweiz nicht in den freien Verkehr gebracht und standen durchgehend unter zollamtlicher Überwachung. Sie wurden lediglich im Rahmen einer gebrochenen Durchfuhr durch das Zollgebiet der Schweiz durchtransportiert und in Österreich bei der Zollstelle Meiningen zur Abfertigung gestellt.

Nach Art. 792a Abs. 2 ZK-DVO ist im Versandverfahren mit dem Vermerk ‚EXPORT‘ (oder dem Code ‚DG2‘) eine Änderung des Beförderungsvertrages mit der Folge, dass eine Beförderung, die außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft oder bei der Ausgangszollstelle enden sollte, innerhalb des Zollgebietes endet, nur mit Zustimmung der Abgangsstelle und unter Rückgabe des Ausfuhrpapiers an die Ausfuhrzollstelle zulässig. Dass dieser Bestimmung entsprochen worden ist, wurde weder behauptet, noch ergibt sich dies aus den vorliegenden Dokumenten bzw. Daten.

Aufgrund der Sachlage hatte im Zuge der Wiedereinfuhr entweder ein Nachweis (zB. Rechnung) über eine innergemeinschaftliche Lieferung von Italien in ein anderes Land der Europäischen Union unter Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Versenders (hätte auch die italienische UID des in der Schweiz ansässigen Versenders sein können) und die des Erwerbers in einem anderen Mitgliedstaat vorgelegt werden oder die Umsatzsteuer entrichtet werden müssen (in diesem Sinne auch Punkt 5.4. des Versandverfahrenshandbuches der Europäischen Kommission).

Da im Einfuhrfall keine Einfuhr aus einem Drittland vorliegt, sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht gegeben. Die [Revisionswerberin] hat ohne die Voraussetzungen zu erfüllen, die Waren zum so genannten Verfahren 42 angemeldet.



Hinzu kommt, dass die Zollanmeldung als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgegeben gilt, weil die Beschwerdeführerin in der Zollanmeldung erklärte, die P s.r.o. zu vertreten, ohne über eine entsprechende Vollmacht zu verfügen (Art. 5 Abs. 4 ZK). Der Auftrag zur Verzollung und die Vollmacht wurden nach dem Beschwerdevorbringen und den vorgelegten Dokumenten vom Versender erteilt.

Es ist daher die Einfuhrumsatzsteuerschuld wegen Nichterfüllens der Voraussetzungen für eine Abgabenbegünstigung in sinngemäßer Anwendung des Zollrechts nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 3 ZK für die Beschwerdeführerin entstanden.

Die buchmäßige Erfassung und Mitteilung der Einfuhrumsatzsteuer einschließlich der Abgabenerhöhung ist daher zu Recht erfolgt. Eine Erstattung nach Art. 236 Abs. 1 ZK kann deshalb nicht gewährt werden.

Selbst wenn man dieser Rechtsansicht nicht folgt, ist im Beschwerdefall für die [Revisionswerberin] nichts gewonnen. Es wird auch eine weitere Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfüllt.

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, Rs C-409/04, EU:C:2007:548, ‚Teleos u.a.‘, Rn. 42; EuGH 6.9.2012, Rs C-273/11, EU:C:2012:547, ‚Mecsek-Gabona‘, Rn. 31; EuGH 9.10.2014, Rs C-492/13, EU:C:2014:2267, ‚Traum‘, Rn. 24; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, ‚Enteco Baltic‘, Rn 66).

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist aber dann zu versagen,

- wenn sich der Steuerpflichtige an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet hat, und in dem er somit nicht im guten Glauben gehandelt und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich zu vergewissern, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt oder
- wenn die Nichtbeachtung formeller Erfordernisse den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt worden sind (vgl. EuGH 9.2.2017, Rs C-21/16, EU:C:2017:106, ‚Euro Tyre‘, Rn 39f)



mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; EuGH 20.6.2018, C-108/17, EU:C:2018:473, 'Enteco Baltic', Rn 59).

Im Beschwerdefall wurde der nach der V BGBl. Nr. 401/1996 vorgesehene Versendungsnachweis nicht erbracht.

Nach der Verwaltungspraxis ersetzt bei Verwendung der Sonder-UID eine nach den Richtlinien zum Umsatzsteuergesetz entsprechende Geschäftsabwicklung zwar den Buchnachweis, nicht jedoch den nach der zitierten Verordnung zu erbringenden Belegnachweis über die innergemeinschaftliche Warenbewegung.

Ein CMR-Frachtbrief ist grundsätzlich ein Frachtbrief im Sinne von § 3 Abs. 2 der V BGBl. Nr. 401/1996. Danach ist gemäß § 3 Abs. 1 der Nachweis durch eine Durchschrift oder Abschrift der Rechnung und durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere durch Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konossements und dergleichen oder deren Doppelstücke zu führen.

Der im Beschwerdefall nur in Form einer Kopie vorliegende CMR-Frachtbrief (dieser wurde der [Revisionswerberin] am 27. April 2009 nachträglich mit E-Mail übermittelt) genügt den Anforderungen eines Belegnachweises zum sicheren Nachweis des Erfüllens der materiellen Anforderungen für die Steuerbefreiung nicht. Die Übertragung des Rechts an die angegebene Gesellschaft, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen und die tatsächliche Beförderung zum angegebenen Bestimmungsort B/Slowakei kann aufgrund der festgestellten Umstände nicht als nachgewiesen angesehen werden.

Der Frachtbrief ist weder vom Versender noch vom Frachtfahrer unterschrieben worden. Im Hinblick darauf, dass sich nach den Feststellungen der slowakischen Behörden am angeführten Bestimmungsort nur ein Postkasten befindet, jedoch keine Geschäftstätigkeit entfaltet wird, und alle erworbenen Waren nach den in der Slowakei eingereichten Erklärungen an zwei italienische Unternehmen weiterverkauft worden sein sollten, wobei eine der angegebenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern nicht existiert und die zweite eine Gesellschaft betrifft, deren Vertreter weder Unterlagen vorgelegt, noch zum Auffinden der Buchhaltungsunterlagen nützliche Angaben gemacht hat, bestehen begründete Zweifel an der tatsächlichen Lieferung der Waren zur Verfügung der P s.r.o. am angegebenen Bestimmungsort.

Das Bundesfinanzgericht verkennt dabei nicht, dass Waren im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend zur Adresse des Sitzes des Erwerbers verbracht werden müssen, es erachtet es aber jedenfalls für erforderlich, dass der tatsächliche Bestimmungsort und der tatsächliche Empfänger genannt werden, weil andernfalls der Erwerber und der Ort des Erwerbes nicht festgestellt werden kann und der beizubringende Belegnachweis keinen Zweck hätte.



Die Abgabe von Steuererklärungen in der Slowakei vermag im Beschwerdefall aufgrund der gegebenen Umstände ebenfalls den Belegnachweis nicht zu ersetzen. Nach Mitteilung der slowakischen Behörden wurden von der P s.r.o. im 2. Quartal 2009 Erwerbe in Höhe von € 1.646.773,00 und Lieferungen nach Italien in Höhe von insgesamt € 1.667.362,00 erklärt, womit sich bei einem normalen Verlauf die tatsächliche Steuerlast im Hinblick auf den Vorsteuerabzug betreffend die innergemeinschaftlichen Erwerbe und die Steuerfreiheit betreffend die erklärten innergemeinschaftlichen Lieferungen auf ‚Null‘ reduziert, Es ist daher mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Steuererklärungen nur zur Verschleierung der tatsächlichen Erwerber dienten, zumal in den Steuererklärungen - wie oben angeführt - eine nicht existierende italienische UID bzw. die UID eines Erwerbers angegeben wurde, der keine Unterlagen vorlegen kann oder will.

Zwar enthält die Frachtbriefkopie eine Empfangsbestätigung (ebenfalls in Kopie. Diese kann aber auch nicht als sicherer Nachweis anerkannt werden, weil diese unter Berücksichtigung der Gesamtumstände der Lieferung (auch nachträglich) an jedem beliebigen Ort erstellt werden konnte. Im Übrigen ist die unterzeichnende Person nicht lesbar. Ort und Datum ist darüber hinaus darin wohl bereits vorgegeben gewesen. Es ist sehr unwahrscheinlich, dass die die Waren übernehmende und die den Empfang bestätigende Person auf dem Frachtbrief Ort und Datum mit Hilfe eines Druckers ausfüllt.

Dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, dass die Sendung nur aus 8 Packstücken mit einem Gewicht von 190 kg bestanden habe und daher sehr wohl zum angegebenen Bestimmungsort befördert und dort übernommen werden hätte können, vermag die Zweifel aufgrund der gegebenen Gesamtumstände nicht auszuräumen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Vertreter der in der Zollanmeldung angeführten Erwerberin trotz entsprechender Aufforderung nicht Kontakt getreten sind, um Unklarheiten in Bezug auf den Erwerb und Weiterverkauf der Waren auszuräumen.

Insgesamt gesehen liegt somit auch kein alternativer Nachweis über die tatsächliche Lieferung der Waren an die P s.r.o. in B/Slowakei vor.

Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass der endgültige Verbleib der Waren unbekannt geblieben ist und der sichere Nachweis für das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen im Sinne der Rechtsprechung des EuGH nicht gelungen ist. Die erklärte innergemeinschaftliche Lieferung ist als steuerpflichtig zu behandeln, die Voraussetzung für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer ist somit nicht erfüllt.

Ob gegen einen Beteiligten ein gerichtliches Strafverfahren anhängig ist, ist nicht relevant. Das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdevertreters geht ins Leere.



Aufgrund der Anmeldung der Waren unter dem Verfahrenscodex 42, obwohl es sich um Waren gehandelt hat, die durch die Schweiz durchtransportiert worden sind bzw. im Fall, dass man dies nicht als schädlich ansehen möchte, aufgrund des fehlenden Versendungsnachweises stellt sich in Bezug auf den Lieferer die Frage des Vertrauensschutzes nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 nicht, weil es sich nicht um einen Fall handelt, in dem der Lieferer auf unrichtige Angaben des Abnehmers vertraut hat. Den erforderlichen Belegnachweis zu führen ist Sache des Lieferers bzw. durch die Inanspruchnahme ihrer Sonder-UID Sache der Beschwerdeführerin.

Soweit die [Revisionswerberin] ins Treffen führt, dass gar kein steuerpflichtiger Umsatz vorliege, übersieht sie, dass die in Rede stehenden Waren in Österreich (willentlich) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind (Art 60 der MwSt-SystRL) und nicht mehr einem Verfahren im Sinn des Art. 61 Abs. 1 der MwSt-SystRL unterlagen. Dass die Waren dann (hier jedoch nicht nachgewiesen) in einem anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändern daran nichts. Andernfalls wäre die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 143 Buchst. d der MwSt-SystRL inhaltsleer (vgl. VwGH 25.04.2017, Ra 2016/16/0059). Daran ändert auch das Urteil des EuGH vom 10. Juli 2019 in der Rs C-26118, EU:C:2019:579 ‚Federal Express Corporation‘ nichts. Der Gerichtshof führt darin in Rz 44 aus, dass der Eingang in den Wirtschaftskreislauf somit ein Verbrauch dann vorliegt, wenn sie einem mit der Mehrwertsteuer belasteten Vorgang zugeführt werden. Eine innergemeinschaftliche Lieferung stellt unzweifelhaft einen mit Mehrwertsteuer belasteten Vorgang dar. Folgerichtig hat der EuGH in seinen jüngsten Urteilen zum Verfahren 42 diesen Umstand auch nie ins Treffen geführt, sondern ist ersichtlich jeweils vom Vorliegen einer grundsätzlich steuerpflichtigen Einfuhr im Mitgliedstaat der Abgabe der Zollanmeldung ausgegangen.

Der Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 236 ZK ist daher zu Recht abgewiesen worden. Die Voraussetzungen für die Erstattung der mit Bescheid vom 31. Mai 2011 festgesetzten Abgabenerhöhung sind somit gleichfalls nicht erfüllt.

2. Zum Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG:

Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG können sonstige Eingangsabgaben in Fällen erstattet oder erlassen werden, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Ein besonderer Fall liegt vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist



oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist.

Die [Revisionswerberin] beantragte als Anmelderin im Zollverfahren die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Da das liefernde Unternehmen, welches die Beschwerdeführerin mit der Zollabfertigung beauftragt hatte, über keine österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) verfügte, verwendete sie die ihr für solche Zwecke erteilte Sonder-UM. Als Anmelderin hatte die Beschwerdeführerin das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Anwendung des § 83 ZoIIR-DG die Rechtsprechung des EuGH, wonach von einem Wirtschaftsteilnehmer gefordert werden kann, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass sein Handeln nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. etwa EuGH 9.2.2017, Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal, C-21/16, Rn. 40, und EuGH 14.6.2017, ‚Santogal M-Comercio e Reparacao de Automoveis‘, C-26/16, Rn. 71), die Richtschnur, ob die Abgabenbelastung sich als unbillig nach Lage der Sache erweist und ob offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt (vgl. VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0037).

Im gegenständlichen Einfuhrfall hat die [Revisionswerberin] die von ihr leicht feststellbare und die ihr im Übrigen mit E-Mail angekündigte Tatsache, dass die Waren im internen gemeinsamen Versandverfahren (T2) angeliefert werden, keine Beachtung geschenkt, was sich auch dadurch manifestiert, dass in der Zollanmeldung davon abweichend als Vorpapier eine Versandanmeldung T1 (Code 821) statt T2 (Code 822) erklärt wurde.

Als sorgfältig handelnde Wirtschaftsteilnehmerin hätte sie den Umstand der Anlieferung der Waren im internen Versandverfahren im Hinblick auf die beabsichtigte Anmeldung zum Verfahren 42 prüfen und hinterfragen müssen. Sie hatte dabei unschwer feststellen können, dass die Waren zuvor aus dem freien Verkehr der Union ausgeführt worden sind, durch die Schweiz unter durchgehender zollamtlicher Überwachung lediglich hindurch transportiert worden sind und somit die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nicht vorliegen.

Eine erforderliche und zumutbare Maßnahme wäre es gewesen, den Auftraggeber darauf hinzuweisen, dass die Vorgaben des Art. 792a ZK-DVO einzuhalten sind bzw. dass entweder eine Rechnung vorgelegt werden muss, auf der die UID des Versenders (dies hätte auch die italienische UID des in der Schweiz ansässigen Verkäufers sein können) und die des Empfängers gemäß



der MwSt-SystRL enthalten sind, andernfalls eine Abfertigung der Waren nur unter Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer vorgenommen werden kann.

Die [Revisionswerberin] hat die ihr zumutbaren Sorgfaltspflichten auch insofern nicht erfüllt, als sie im Zusammenhang mit der beabsichtigten Verwendung der Waren zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, den erforderlichen Belegnachweis über die tatsächliche Warenbewegung nicht erbracht hat. Bei entsprechender und gleichfalls zumutbarer Prüfung der Transportpapiere hätte sie bereits im Zuge der Abfertigung den Umstand, dass der CMR-Frachtbrief weder vom Absender noch vom Frachtführer unterschrieben ist und so ein ordnungsgemäßer Nachweis nicht zu erbringen sein wird, bemerken müssen.

Beide der oben angeführten Umstände betreffen die Sphäre der [Revisionswerberin] und hingen nicht von einem von ihr nicht zu beeinflussenden späteren Verhalten eines Dritten ab.

Der [Revisionswerberin] ist somit offensichtliche Fahrlässigkeit vorzuwerfen, weil sie nicht alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen hat, die unter den genannten Umständen vernünftigerweise von ihr verlangt werden konnten. Der Verbleib der Waren ist nicht nachgewiesen. Die Voraussetzungen für eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG liegen daher ebenfalls nicht vor. Das gleiche gilt für die im Zusammenhang mit der Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer erhobene Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG.“

- 3 Weiters begründete das Gericht unter Punkt 3. seiner Erwägungen die Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG sowie abschließend seinen Ausspruch über die Unzulässigkeit einer Revision: In Bezug auf die Nichtanwendung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 im Zusammenhang mit zuvor aus einem Mitgliedstaat der Union ausgeführte und in ein internes Versandverfahren T2 übergeführte Waren und Wiederverbringen in das Zollgebiet der Union unter durchgehender zollamtlicher Überwachung existiere zwar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; da jedoch zusätzlich auch kein gültiger Belegnachweis über die tatsächliche Warenbewegung vorliege, hänge das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ab. Darüber hinaus seien Tatsachen im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich.



- 4 In der gegen die Spruchpunkte 1. und 2. (Versagung der Erstattung im Grunde des Art. 236 ZK sowie des Art. 239 ZK) erhobenen außerordentlichen Revision erachtet sich die Revisionswerberin unter anderem in ihrem Recht auf Erstattung nach Art. 236 ZK sowie auf Erstattung wegen Billigkeit nach Art. 239 ZK iVm. § 83 ZollR-DG verletzt.

Sie begründet die Zulässigkeit ihrer Revision zusammengefasst in einer aktenwidrigen Sachverhaltsfeststellung und einer auf unschlüssig und unrichtiger Anwendung der Bestimmungen der CMR und des UGB aufbauender Beweiswürdigung sowie Unterlassung wesentlicher Sachverhaltsfeststellungen, die sich zwingend aus Ermittlungen der Abgabenbehörde ergäben, weiters aus der Nichtbeachtung des Urteils des EuGH vom 14. Februar 2019, C-531/17 - *Vetsch Int. Transporte GmbH*, des Urteils vom 10. Juli 2019, C-26/18 - *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, in einem Widerspruch zu Ausführungen der Generalanwältin in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache C-531/17 sowie schließlich in einem Fehlen von Rechtsprechung zur Anwendung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 für die Verbringung von Waren wie im Revisionsfall.

- 5 Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Revision das Vorverfahren eingeleitet in dessen Rahmen die vor dem Verwaltungsgericht belangte Behörde eine Revisionsbeantwortung erstattete, in der sie die Zurück-, in eventu Abweisung der Revision unter Zuerkennung von Aufwandsersatz beantragt.
- 6 Zur Darstellung der materiell-rechtlichen Rechtslage kann zunächst gemäß § 43 Abs.2 VwGG auf das Erkenntnis vom 26. März 2019, Ra 2016/16/0061, verwiesen werden.
- 7 Hat das Verwaltungsgericht im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, hat die Revision gemäß § 28 Abs. 3 VwGG gesondert auch die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird (außerordentliche Revision).





- 8 Nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers orientiert sich das Revisionsmodell der Verwaltungsgerichtsbarkeit-Novelle 2012 an jenem nach den §§ 500 ff ZPO; ausgehend davon ist das Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig und im Allgemeinen nicht zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Einzelfall berufen. Einer Rechtsfrage des Verfahrensrechtes - wozu auch die Regeln über die (freie) Beweiswürdigung zählen - kann nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet, und setzt einen schwerwiegenden Verstoß gegen tragende Verfahrensgrundsätze voraus (VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006, 30.6.2016, Ra 2016/16/0025, 23.8.2016, Ra 2016/16/0063 und 22.10.2018, Ra 2018/16/0178).

So liegt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung etwa dann vor, wenn das Verwaltungsgericht im Einzelfall die Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, gar unververtretbaren Weise vorgenommen hätte (VwGH 12.2.2019, Ra 2019/16/0015, 26.9.2019, Ra 2019/08/0134).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Aktenwidrigkeit, die ebenfalls eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufwerfen kann, nur dann vor, wenn sich die Behörde oder das Verwaltungsgericht bei der Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes mit dem Akteninhalt hinsichtlich der dort festgehaltenen Tatsachen in Widerspruch setzt, wenn also der Akteninhalt in der Entscheidung unrichtig wiedergegeben wurde, nicht aber, wenn etwa Feststellungen getroffen wurden, die - aufgrund der Beweiswürdigung der Behörde - mit Behauptungen einer Partei nicht übereinstimmen (VwGH 25.2.2016, Ra 2016/16/0006, und 4.12.2019, Ra 2019/16/0194).

- 9 Unter Anwendung dieses Maßstabes geht die Rüge der Revision an der Feststellung des Verwaltungsgerichts über das Erscheinungsbild des CMR-Frachtbriefes als vermeintliche Aktenwidrigkeit schon insofern fehl, als das Gericht entgegen der Behauptung der Revision nicht feststellte, dass dieser Frachtbrief keine Empfangsbestätigung enthalte, sondern vielmehr, dass dieser eine Empfangsbestätigung aufweise, deren Aussteller jedoch nicht leserlich sei,



woraus das Verwaltungsgericht erst in einem weiteren Schritt seine Zweifel an der Beweiskraft der Urkunde ableitete.

- 10 Mag auch nach CMR und Unternehmensgesetzbuch die Verwendung von Stampiglien auf einem Frachtbrief zulässig sein, so entziehen diese Formvorschriften eine solche Urkunde nicht der freien Beweiswürdigung durch die Behörde oder das Gericht. Die vom Verwaltungsgericht in Ansehung dieser Urkunde, jedoch auch aus der nachträglichen Übermittlung und aus den Zweifeln an den vom slowakischen Empfänger gegenüber den dortigen Behörden deklarierten Umsätzen letztlich verbliebenen Zweifel an der Beweiskraft der Urkunde und am Verbleib der Waren stellt eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung dar, die keine nach der wiedergegebenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung erforderliche Bedenken auslöst.
- 11 Ausgehend von der vom Verwaltungsgericht gewonnenen und begründeten mangelnden Überzeugung über den Verbleib der revisionsgegenständlichen Waren zeigt die Revision auch keinen Widerspruch zu den von ihr ins Treffen geführten Urteilen des EuGH in den Rechtssachen *Vetsch Int. Transporte GmbH* und *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* auf, weicht doch der im Revisionsfall maßgebliche Sachverhalt von den dort rechtlich beurteilten Konstellationen schon insofern ab, als das Schicksal der revisionsgegenständlichen Waren schon ab dem Zeitpunkt ihrer Einfuhr nach Österreich ungeklärt blieb und damit eine anschließende innergemeinschaftliche Lieferung nicht gegeben ist; schon deshalb erübrigen sich auch Bedenken einer Unzuständigkeit der österreichischen Zollbehörden, zumal die Behauptung eines Widerspruchs des angefochtenen Erkenntnisses zu Ausführungen der Generalanwältin in ihren Schlussanträgen (in der Rechtssache *Vetsch Int. Transporte GmbH*) kein Abweichen von Rechtsprechung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG aufzuzeigen vermag.
- 12 Ist schon der Verbleib der Waren nach ihrer Einfuhr nach Österreich ungeklärt, ist das behauptete Fehlen von Rechtsprechung zur Nichtanwendung des Art. 6 Abs. 3 UStG zum Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung von EU-Waren irrelevant, weil es ausgehend von den Feststellungen des angefochtenen



Erkenntnisses, wonach durch die Ausfuhr der Waren aus dem Gebiet der Gemeinschaft deren Steuerfreiheit bewirkt worden war, um eine Einfuhr der Waren handelte, ohne dass eine anschließende innergemeinschaftliche Lieferung erfolgt wäre.

- 13 Die vorliegende Revision ist daher wegen Nichtvorliegen der Voraussetzung des Art. 133 Abs. 4 B-VG in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.
- 14 Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm. der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 7. Mai 2020

