

TE Vwgh Erkenntnis 2017/4/25 Ra 2016/16/0059

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.2017

Index

E3R E02202000;

32/04 Steuern vom Umsatz;

35/02 Zollgesetz;

Norm

31992R2913 ZK 1992 Art204 Abs1;

31992R2913 ZK 1992 Art204 Abs3;

31992R2913 ZK 1992 Art204;

31992R2913 ZK 1992 Art220;

31992R2913 ZK 1992 Art221;

UStG 1994 §26 Abs1;

UStG 1994 Anh Art3 Abs1 Z1;

UStG 1994 Anh Art6 Abs1 idF 2015/I/118;

UStG 1994 Anh Art7 Abs4;

ZollRDG 1994 §2 Abs1;

ZollRDG 1994 §87 Abs1 Z1;

1. UStG 1994 § 26 heute
2. UStG 1994 § 26 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. UStG 1994 § 26 gültig von 01.07.2020 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
5. UStG 1994 § 26 gültig von 01.05.2016 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. UStG 1994 § 26 gültig von 16.06.2010 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
7. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.2003 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 26 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
9. UStG 1994 § 26 gültig von 31.12.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 26 gültig von 01.01.1995 bis 30.12.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma und Mag. Straßegger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann, über die Revision der V GmbH in W, vertreten durch die Doralt Seist

Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 16. März 2016, Zl. RV/5200053/2012, betreffend Einfuhrumsatzsteuer, (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Zollamt Feldkirch Wolfurt), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die revisionswerbende Gesellschaft mbH (Revisionswerberin), eine Spedition, reichte im Zeitraum vom 2. Februar 2010 bis zum 18. Februar 2011 als indirekte Vertreterin des jeweiligen Empfängers, in 13 Fällen eines französischen Unternehmens und in 5 Fällen eines bulgarischen Unternehmens, Anmeldungen zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ein und beantragte in der jeweiligen Anmeldung durch Verwendung des Codes 4200 in Feld 37 des Einheitspapiers die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. 1 Die revisionswerbende Gesellschaft mbH (Revisionswerberin), eine Spedition, reichte im Zeitraum vom 2. Februar 2010 bis zum 18. Februar 2011 als indirekte Vertreterin des jeweiligen Empfängers, in 13 Fällen eines französischen Unternehmens und in 5 Fällen eines bulgarischen Unternehmens, Anmeldungen zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr ein und beantragte in der jeweiligen Anmeldung durch Verwendung des Codes 4200 in Feld 37 des Einheitspapiers die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Artikel 6, Absatz 3, UStG 1994.

2 Mit Bescheid vom 14. Juni 2011 teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Revisionswerberin gemäß Art. 221 des Zollkodex die buchmäßige Erfassung von gemäß Art. 204 Abs. 1 des Zollkodex in Verbindung mit § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes entstandenen Eingangsabgaben mit, weil die Voraussetzungen für die mit den erwähnten Anmeldungen geltend gemachte Steuerbefreiung jeweils nicht gegeben seien. Gemäß § 71a des Zollrechts-Durchführungsgesetzes sei auch der Anmelder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. 2 Mit Bescheid vom 14. Juni 2011 teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Revisionswerberin gemäß Artikel 221, des Zollkodex die buchmäßige Erfassung von gemäß Artikel 204, Absatz eins, des Zollkodex in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz eins, des Zollrechts-Durchführungsgesetzes entstandenen Eingangsabgaben mit, weil die Voraussetzungen für die mit den erwähnten Anmeldungen geltend gemachte Steuerbefreiung jeweils nicht gegeben seien. Gemäß Paragraph 71 a, des Zollrechts-Durchführungsgesetzes sei auch der Anmelder Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

3 Mit Schriftsatz vom 17. Juni 2011 erhob die Revisionswerberin dagegen Berufung, welche das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2012 abwies, wogegen die Revisionswerberin mit Schriftsatz vom 2. März 2012 Beschwerde erhob.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Bescheid des Zollamtes vom 14. Juni 2011, indem es den Eingangsabgabenbetrag in näher angeführtem Umfang verringerte. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

5 Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. 5 Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

6 Zu den fünf Anmeldungen, welche die Revisionswerberin als indirekte Vertreterin des bulgarischen Unternehmens abgegeben hatte, gelangte das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG vorlägen, weshalb die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer um die auf diese Anmeldungen entfallenden Beträge zu verringern war. 6 Zu den fünf Anmeldungen, welche die Revisionswerberin als indirekte Vertreterin des bulgarischen Unternehmens abgegeben hatte, gelangte das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6, Absatz 3, UStG vorlägen, weshalb die buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer um die auf diese Anmeldungen entfallenden Beträge zu verringern war.

7 Zu den 13 Anmeldungen, welche die Revisionswerberin als indirekte Vertreterin des französischen Unternehmens abgegeben hatte, stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass im Feld 2 des jeweiligen

Einheitspapiers die S. AG in der Schweiz als Versender/Ausführer angegeben gewesen sei. Die Abwicklung sei dergestalt erfolgt, dass die S. AG die Waren in deren Lager (offenes Zolllager) an den Frachtführer oder Empfänger übergeben habe. Die Beförderung bis zur österreichischen Grenze sei im Versandverfahren (T 1) erfolgt. Die Kosten für die Zollabwicklung bei der Einfuhrzollstelle seien von der Revisionswerberin vom Frachtführer in bar kassiert worden. Die Beauftragung zur Anmeldung der Waren sei ebenso über die S. AG erfolgt. Die Revisionswerberin habe keinen direkten Kontakt mit dem Empfänger gehabt. Nachdem die Zollanmeldungen angenommen, die Waren überlassen und die Einfuhrumsatzsteuer nicht festgesetzt worden sei, hätten die französischen Behörden dem Zollamt im Wege der Amtshilfe mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 mitgeteilt, dass der Empfänger in den Jahren 2009 bis 2011 weder innergemeinschaftliche Erwerbe erklärt noch Steuererklärungen eingereicht habe. Die Gesellschaft agiere als "Missing Trader".

8 Nach rechtlichen Ausführungen hielt das Bundesfinanzgericht fest, im Revisionsfall liege ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen zur eigenen Verfügung durch den von der Revisionswerberin vertretenen französischen Empfänger vor. Zwischen der von der Revisionswerberin indirekt vertretenen Verbringerin und dem Warenempfänger bestehe Personenidentität. Deshalb und angesichts des langen Zeitraumes, in welchem keine Steuererklärungen betreffend innergemeinschaftliche Erwerbe abgegeben worden seien, sei davon auszugehen, dass die verantwortlich handelnden Personen des Empfängers die Waren bewusst der Erwerbsbesteuerung in Frankreich haben entziehen wollen und auch entzogen hätten. Dagegen sei weder von der Revisionswerberin etwas vorgebracht worden noch sei dem Abgabenakt Gegenteiliges zu entnehmen. Damit liege eine Steuerhinterziehung vor, weil der Empfänger zwar die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG in Anspruch nehme, die Waren in der Folge im Bestimmungsmitgliedstaat entgegen ihrer Verpflichtung jedoch nicht zur Erwerbsteuer anmelde. Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2014 in der Rs. C-131/13 (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti) ergebe sich, dass dem französischen Empfänger die Steuerbefreiung für das der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte innergemeinschaftliche Verbringen in den in Rede stehenden Einfuhrfällen versagt bleiben müsse. Damit liege die Voraussetzung für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG, nämlich das Vorliegen einer steuerbefreiten anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens nicht vor.

8 Nach rechtlichen Ausführungen hielt das Bundesfinanzgericht fest, im Revisionsfall liege ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen zur eigenen Verfügung durch den von der Revisionswerberin vertretenen französischen Empfänger vor. Zwischen der von der Revisionswerberin indirekt vertretenen Verbringerin und dem Warenempfänger bestehe Personenidentität. Deshalb und angesichts des langen Zeitraumes, in welchem keine Steuererklärungen betreffend innergemeinschaftliche Erwerbe abgegeben worden seien, sei davon auszugehen, dass die verantwortlich handelnden Personen des Empfängers die Waren bewusst der Erwerbsbesteuerung in Frankreich haben entziehen wollen und auch entzogen hätten. Dagegen sei weder von der Revisionswerberin etwas vorgebracht worden noch sei dem Abgabenakt Gegenteiliges zu entnehmen. Damit liege eine Steuerhinterziehung vor, weil der Empfänger zwar die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6, Absatz 3, UStG in Anspruch nehme, die Waren in der Folge im Bestimmungsmitgliedstaat entgegen ihrer Verpflichtung jedoch nicht zur Erwerbsteuer anmelde. Unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 18. Dezember 2014 in der Rs. C-131/13 (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti) ergebe sich, dass dem französischen Empfänger die Steuerbefreiung für das der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte innergemeinschaftliche Verbringen in den in Rede stehenden Einfuhrfällen versagt bleiben müsse. Damit liege die Voraussetzung für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6, Absatz 3, UStG, nämlich das Vorliegen einer steuerbefreiten anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung oder eines gleichgestellten innergemeinschaftlichen Verbringens nicht vor.

9 Die Revisionswerberin als Anmelderin werde neben dem von ihr vertretenen Warenempfänger zur Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b Zollkodex in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG. Auf deren guten Glauben komme es nach dem Wortlaut des § 71a ZollR-DG nicht an.

9 Die Revisionswerberin als Anmelderin werde neben dem von ihr vertretenen Warenempfänger zur

Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 204, Absatz eins, Buchstabe b Zollkodex in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz eins und Paragraph 71 a, ZollR-DG. Auf deren guten Glauben komme es nach dem Wortlaut des Paragraph 71 a, ZollR-DG nicht an.

10 Die dagegen erhobene außerordentliche Revision legte das Bundesfinanzgericht unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.

11 Die Revisionswerberin erachtet sich zusammengefasst im Recht verletzt, nicht als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer für die nach Art. 6 Abs. 3 UStG von der Einfuhrumsatzsteuer befreiten Waren herangezogen zu werden. 11 Die Revisionswerberin erachtet sich zusammengefasst im Recht verletzt, nicht als Schuldnerin der Einfuhrumsatzsteuer für die nach Artikel 6, Absatz 3, UStG von der Einfuhrumsatzsteuer befreiten Waren herangezogen zu werden.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Gemäß Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) (für die Anmeldungen vor dem 31. Dezember 2010 noch in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996, für die danach abgegebenen Anmeldungen in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34) 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. 13 Gemäß Artikel 6, Absatz 3, des Umsatzsteuergesetzes 1994 (im Folgenden: UStG) (für die Anmeldungen vor dem 31. Dezember 2010 noch in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996,, für die danach abgegebenen Anmeldungen in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, Bundesgesetzblatt , I Nr. 34) 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 Artikel 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.

14 Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei. 14 Gemäß Artikel 6, Absatz eins, UStG in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996, sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei.

15 Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 2015/118, wurde dem Art. 6 Abs. 1 UStG der Satz angefügt: 15 Mit dem Steuerreformgesetz 2015 aus 2016,, BGBl. I Nr. 2015/118, wurde dem Artikel 6, Absatz eins, UStG der Satz angefügt:

"Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht."

16 Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Z 1 UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes im Sinn des Art. 3 Abs. 1 Z 1 leg. cit. 17 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 - 16 Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt gemäß Artikel 7, Absatz 2, Ziffer eins, UStG auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes im Sinn des Artikel 3, Absatz eins, Ziffer eins, leg. cit. 17 Gemäß Artikel 3, Absatz eins, Ziffer eins, 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.

18 Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) 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) lautet: 18 Artikel 143, Absatz eins, Buchstabe d) 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) lautet:

"Artikel 143

1. (1) Absatz eins, Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

d) die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Drittgebiet

oder einem Drittland aus in einen anderen Mitgliedstaat als den Mitgliedstaat der Beendigung der Versendung oder Beförderung versandt oder befördert werden, sofern die Lieferung dieser Gegenstände durch den gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmten oder anerkannten Importeur bewirkt wird und gemäß

Artikel 138 befreit ist;

..."

19 Gemäß Art. 138 Abs. 1 der MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtig juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt. 19 Gemäß Artikel 138, Absatz eins, der MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtig juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

20 Darüber hinaus befreien die Mitgliedstaaten gemäß Art. 138 Abs. 2 Buchstabe c) der MwSt-RL von der Steuer die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die u.a. gemäß Abs. 1 von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde. 20 Darüber hinaus befreien die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 138, Absatz 2, Buchstabe c) der MwSt-RL von der Steuer die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die u.a. gemäß Absatz eins, von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde.

21 Gemäß Art. 201 der 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. 21 Gemäß Artikel 201, der 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.

22 Gemäß Art. 204 Abs. 1 der im Revisionsfall noch maßgebenden 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) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 leg. cit. genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund 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. 22 Gemäß Artikel 204, Absatz eins, der im Revisionsfall noch maßgebenden 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) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203, leg. cit. genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund 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.

23 Zollschuldner ist gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen 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. 23 Zollschuldner ist gemäß Artikel 204, Absatz 3, ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen 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.

24 Der Zollkodex gilt gemäß § 2 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) in den im Revisionsfall noch anwendbaren Fassungen der ersten ZollR-DG-Novelle, BGBl. Nr. 516/1996, und des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34, und gemäß § 26 Abs. 1 UStG in der im Revisionsfall noch maßgeblichen Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 756/1996 sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer. 24 Der Zollkodex gilt gemäß Paragraph 2, Absatz eins, des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) in den im Revisionsfall noch anwendbaren Fassungen der ersten ZollR-DG-Novelle, Bundesgesetzblatt Nr. 516 aus 1996,, und des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34, und gemäß Paragraph 26, Absatz eins, UStG in der im Revisionsfall noch maßgeblichen Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 756 aus 1996, sinngemäß auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

25 Gemäß § 71a ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung der dritten ZollR-DG-Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt. 25 Gemäß Paragraph 71 a, ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung der dritten ZollR-DG-Novelle, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 13 aus 1998,, schuldet in den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Artikel 6, Absatz 3, UStG eine nach Artikel 204, Absatz eins, ZK entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Artikel 204, Absatz 3, ZK als Schuldner in Betracht kommt.

26 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. 26 Gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

27 Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert

vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 27 Gemäß Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

28 Den wortreichen Ausführungen der Revisionswerberin zur Zulässigkeit ihrer Revision ist gerade noch ersichtlich zu entnehmen, dass die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhängt, weil sich der zugrunde zu legende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt von jenem unterscheidet, der dem hg. Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, zugrunde lag, auf welches sich das Bundesfinanzgericht gestützt hat, und es zur Reichweite der Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung im Erwerbsmitgliedstaat einerseits und Fallgestaltungen wie der vorliegenden andererseits keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt. 28 Den wortreichen Ausführungen der Revisionswerberin zur Zulässigkeit ihrer Revision ist gerade noch ersichtlich zu entnehmen, dass die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinn des Artikel 133, Absatz 4, B-VG abhängt, weil sich der zugrunde zu legende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt von jenem unterscheidet, der dem hg. Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, zugrunde lag, auf welches sich das Bundesfinanzgericht gestützt hat, und es zur Reichweite der Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung im Erwerbsmitgliedstaat einerseits und Fallgestaltungen wie der vorliegenden andererseits keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

29 Die Revision ist zulässig, jedoch nicht berechtigt. 30 Systematisch voranzustellen ist zunächst das Vorbringen

der Revisionswerberin, wonach im Revisionsfall gar keine Steuerbarkeit der Einfuhr gegeben sei, weil die Waren bei einer innergemeinschaftlichen steuerfreien Lieferung mit nachweisbarer Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat nicht im Inland in den Wirtschaftskreislauf gelangt seien.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die in Rede stehenden Waren ja gerade in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden (Art. 60 der MwSt-RL) sind und nicht mehr einem Verfahren im Sinn des Art. 61 Abs. 1 der MwSt-RL unterlagen (vgl. auch den hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, mwN). Darin unterscheidet sich der vorliegende Revisionsfall entscheidend von den Fallgestaltungen der von der Revisionswerberin in diesem Zusammenhang angeführten Verfahren vor dem EuGH (Urteile des EuGH vom 15. Mai 2014 in der Rs. C-480/12 (X BV) und vom 2. Juni 2016 in den Rs. C-226/14 und C- 228/14 (Eurogate Distribution GmbH und DHL Hub Leipzig GmbH), und - die Verbrauchsteuern betreffend - vom 8. September 2016 in der Rs. C-409/14 (Schenker Nemzetközi Szallitmanyozasi es Logisztikai Kft.)). Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts. Andernfalls wäre die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 143 Abs. 1 Buchstabe d) der MwSt-RL inhaltsleer, weil sie die grundsätzliche Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer im Einfuhrmitgliedstaat erfordert, um unter den dort genannten Voraussetzungen von dieser Einfuhrumsatzsteuer wieder zu befreien. Dem ist entgegenzuhalten, dass die in Rede stehenden Waren ja gerade in Österreich in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden (Artikel 60, der MwSt-RL) sind und nicht mehr einem Verfahren im Sinn des Artikel 61, Absatz eins, der MwSt-RL unterlagen vergleiche , auch den hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, mwN). Darin unterscheidet sich der vorliegende Revisionsfall entscheidend von den Fallgestaltungen der von der Revisionswerberin in diesem Zusammenhang angeführten Verfahren vor dem EuGH (Urteile des EuGH vom 15. Mai 2014 in der Rs. C-480/12 (X BV) und vom 2. Juni 2016 in den Rs. C-226/14 und C- 228/14 (Eurogate Distribution GmbH und DHL Hub Leipzig GmbH), und - die Verbrauchsteuern betreffend - vom 8. September 2016 in der Rs. C-409/14 (Schenker Nemzetközi Szallitmanyozasi es Logisztikai Kft.)). Dass die Waren dann im freien Verkehr in einen anderen Mitgliedstaat befördert worden sind, ändert daran nichts. Andernfalls wäre die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Artikel 143, Absatz eins, Buchstabe d) der MwSt-RL inhaltsleer, weil sie die grundsätzliche Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer im Einfuhrmitgliedstaat erfordert, um unter den dort genannten Voraussetzungen von dieser Einfuhrumsatzsteuer wieder zu befreien.

31 Die Revisionswerberin sieht in Art. 204 des Zollkodex keine geeignete Rechtsgrundlage dafür, dass die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden sei. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) ZK sehe eine Abgabenvorschreibung nur vor, wenn eine der für die aufgezählten zollrechtlichen Verfahren im Zollkodex vorgesehenen Pflichten verletzt worden sei. Auch Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b) ZK sei nur anwendbar, wenn eine Voraussetzung auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt sei. Art. 204 ZK erfasse nur die Verletzung der im Zollkodex für in Art. 4 Nr. 16 ZK aufgezählte zollrechtliche Verfahren vorgesehenen Pflichten und das Fehlen von Voraussetzungen (insb. Bewilligungen) für die Inanspruchnahme eines der in Art. 4 Nr. 16 ZK aufgezählten Zollverfahren. Beides treffe im Revisionsfall nicht zu. 31 Die Revisionswerberin sieht in Artikel 204, des Zollkodex keine geeignete Rechtsgrundlage dafür, dass die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden sei. Artikel 204, Absatz eins, Buchstabe a) ZK sehe eine Abgabenvorschreibung nur vor, wenn eine der für die aufgezählten zollrechtlichen Verfahren im Zollkodex vorgesehenen Pflichten verletzt worden sei. Auch Artikel 204, Absatz eins, Buchstabe b) ZK sei nur anwendbar, wenn eine Voraussetzung auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt sei. Artikel 204, ZK erfasse nur die Verletzung der im Zollkodex für in Artikel 4, Nr. 16 ZK aufgezählte zollrechtliche Verfahren vorgesehenen Pflichten und das Fehlen von Voraussetzungen (insb. Bewilligungen) für die Inanspruchnahme eines der in Artikel 4, Nr. 16 ZK aufgezählten Zollverfahren. Beides treffe im Revisionsfall nicht zu.

32 Die Revisionswerberin ist daran zu erinnern, dass auf die Einfuhrumsatzsteuer Art. 204 ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in § 2 Abs. 1 ZollR-DG und § 26 Abs. 1 UStG sinngemäß anzuwenden ist (vgl. auch den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, und das erwähnte hg. Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009). 32 Die Revisionswerberin ist daran zu erinnern, dass auf die Einfuhrumsatzsteuer Artikel 204, ZK nicht unmittelbar, sondern zufolge des Verweises in Paragraph 2, Absatz eins, ZollR-DG und Paragraph 26, Absatz eins, UStG sinngemäß anzuwenden ist vergleiche , auch den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, und das erwähnte hg. Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009).

33 Die Revisionswerberin führt ins Treffen, es liege keine Verletzung von Vorschriften des UStG (Binnenmarktregelung) vor, weshalb es schon deshalb nicht zu einer Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer gekommen sein könne.

34 Tatsächlich hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen erfolgt sei und die in Rede stehenden Waren sohin nach der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr in Österreich tatsächlich nach Frankreich befördert worden und in die Verfügungsgewalt des Empfängers gelangt seien. Insoweit unterscheidet sich der revisionsgegenständliche Sachverhalt somit von jenem, der dem hg. Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, zugrunde gelegen ist.

35 Allerdings hat das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Revisionsfall die - von der Revisionswerberin unbekämpfte - Feststellung getroffen, dass der Empfänger in Frankreich in den Jahren 2009, 2010 und 2011 weder innergemeinschaftliche Erwerbe erklärt noch Steuererklärungen eingereicht habe, weshalb das Bundesfinanzgericht davon ausgehe, dass die verantwortlich handelnden Personen des Empfängers die Waren bewusst der Erwerbsbesteuerung in Frankreich haben entziehen wollen und auch entzogen hätten.

36 Steuerschuldner einer Einfuhrumsatzsteuer, welche nach § 26 Abs. 1 UStG iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und Art. 204 Abs. 1 ZK entsteht, ist nach Art. 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten aus der Inanspruchnahme dieses Verfahrens oder die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Verfahren zu erfüllen hat. Im Falle der an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringung ist also der Empfänger der Ware die Person, welche nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Zollschuldner heranzuziehen ist.

36 Steuerschuldner einer Einfuhrumsatzsteuer, welche nach Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz eins, ZollR-DG und Artikel 204, Absatz eins, ZK entsteht, ist nach Artikel 204, Absatz 3, ZK die Person, welche die Pflichten aus der Inanspruchnahme dieses Verfahrens oder die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Verfahren zu erfüllen hat. Im Falle der an die Einfuhr anschließenden innergemeinschaftlichen Verbringung ist also der Empfänger der Ware die Person, welche nach Artikel 204, Absatz 3, ZK als Zollschuldner heranzuziehen ist.

37 Gemäß Art. 6 Abs. 1 zweiter Satz UStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, gilt die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen steht. Unternehmer in diesem Sinn ist im vorliegenden Revisionsfall der die der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichkommende innergemeinschaftliche Verbringung ausführt, sohin der Empfänger der Waren, das französische Unternehmen. 37 Gemäß Artikel 6, Absatz eins, zweiter Satz UStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2015 aus 2016,, gilt die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass die betreffende Lieferung im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffende Finanzvergehen steht. Unternehmer in diesem Sinn ist im vorliegenden Revisionsfall der die der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichkommende innergemeinschaftliche Verbringung ausführt, sohin der Empfänger der Waren, das französische Unternehmen.

38 Nun mag zwar Art. 6 Abs. 1 zweiter Satz UStG erst nach dem im vorliegenden Revisionsfall zu beurteilenden Zeitraum in Kraft getreten sein, doch wollte der Gesetzgeber, wie sich aus den Materialien (ErlRV 684 und zu 684 BlgNR, 25. GP, 31) ergibt, lediglich der Rechtsprechung des EuGH Rechnung tragen, wonach das Recht u.a. auf Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen ist, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat. Damit kommt dieser Bestimmung lediglich klarstellender Charakter zu, weil die Rechtsprechung des EuGH auch für vor Inkrafttreten dieser Bestimmung zu beurteilende Fälle zu beachten ist (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172, zu der vergleichbaren Versagung des Vorsteuerabzugs vor dem Inkrafttreten der Änderung des damaligen § 12 Abs. 1 Z 1 UStG durch das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007). 38 Nun mag zwar Artikel 6, Absatz eins, zweiter Satz UStG erst nach dem im vorliegenden Revisionsfall zu beurteilenden Zeitraum in Kraft getreten sein, doch wollte der Gesetzgeber, wie sich aus den Materialien (ErlRV 684 und zu 684 BlgNR, 25. GP, 31) ergibt, lediglich der Rechtsprechung des EuGH Rechnung tragen, wonach das Recht u.a. auf Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen ist, sofern anhand objektiver Umstände nachgewiesen ist, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich durch den Umsatz, auf den er sich zur Begründung des betreffenden Rechts beruft, an einer im Rahmen einer Lieferkette begangenen Mehrwertsteuerhinterziehung beteiligt hat. Damit kommt dieser Bestimmung lediglich klarstellender Charakter zu, weil die Rechtsprechung des EuGH auch für vor Inkrafttreten dieser Bestimmung zu beurteilende Fälle zu beachten ist vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 26. März 2014, 2009/13/0172, zu der vergleichbaren Versagung des Vorsteuerabzugs vor dem Inkrafttreten der Änderung des damaligen Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, UStG durch das Abgabensicherungsgesetz 2007, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 99 aus 2007,).

39 Fraglich ist sohin die Reichweite dieser Rechtsprechung des EuGH.

40 Der EuGH hat erst jüngst im Urteil vom 9. Februar 2017 in der Rs C-21/16 (Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal) seine Rechtsprechung bekräftigt, dass einem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung (nach Art. 138 Abs. 1 der MwSt-RL) versagt werden muss, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zu Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern. Dies hat der EuGH insbesondere im Urteil vom 18. Dezember 2014 in den Rs C-131/13 u.a. (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof u.a.), auf welches sich das Bundesfinanzgericht berufen hat, ausgesprochen, wobei der EuGH dies gleichermaßen auf das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung und auf Mehrwertsteuererstattung bezog und dies dadurch ergänzte (Rn 62), dass diese Pflicht, die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, auch dann besteht, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen. 40 Der EuGH hat erst jüngst im Urteil vom 9. Februar 2017 in der Rs C-21/16 (Euro Tyre BV - Sucursal em Portugal) seine Rechtsprechung bekräftigt, dass einem Steuerpflichtigen der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung (nach Artikel 138, Absatz eins, der MwSt-RL) versagt werden muss, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte

Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zu Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern. Dies hat der EuGH insbesondere im Urteil vom 18. Dezember 2014 in den Rs C-131/13 u.a. (Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti vof u.a.), auf welches sich das Bundesfinanzgericht berufen hat, ausgesprochen, wobei der EuGH dies gleichermaßen auf das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Mehrwertsteuerbefreiung und auf Mehrwertsteuererstattung bezog und dies dadurch ergänzte (Rn 62), dass diese Pflicht, die Mehrwertsteuerbefreiung zu versagen, auch dann besteht, wenn das nationale Recht keine Bestimmungen enthält, die eine solche Versagung vorsehen.

41 Im Urteil vom 20. Oktober 2016 in der Rs C-24/15 (Josef Plöckl) hat der EuGH auch insoweit das innergemeinschaftliche Verbringen (Art. 138 Abs. 2 Buchstabe c) der MwSt-RL) der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt und dazu ausgesprochen (Rn 44), dass sich ein - ein solches innergemeinschaftliches Verbringen vollziehender - Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen kann. 41 Im Urteil vom 20. Oktober 2016 in der Rs C-24/15 (Josef Plöckl) hat der EuGH auch insoweit das innergemeinschaftliche Verbringen (Artikel 138, Absatz 2, Buchstabe c) der MwSt-RL) der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt und dazu ausgesprochen (Rn 44), dass sich ein - ein solches innergemeinschaftliches Verbringen vollziehender - Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt hat, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdet, nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen kann.

42 Schließlich hat der EuGH im Urteil vom 28. Juli 2016 in der Rs C-332/15 (Giuseppe Astone) gerade das Nichtabgeben von Steueranmeldungen und die daraus resultierende Steuerhinterziehung durch den Steuerpflichtigen selbst als Grund für die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts angesprochen.

43 Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist daher aus der Feststellung des Bundesfinanzgerichts über das jahrelange Nichterklären der innergemeinschaftlichen Erwerbe durch den Empfänger in Frankreich (auch für den im Revisionsfall zugrunde liegende Zeitraum) zu folgern, dass dem Steuerpflichtigen, dem Unternehmer, welcher das innergemeinschaftliche Verbringen bewirkt, somit im Revisionsfall dem von der Revisionswerberin indirekt vertretenen Empfänger, die Steuerbefreiung für das der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichkommende innergemeinschaftliche Verbringen zu versagen ist.

44 Ist jedoch die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung deshalb nicht steuerfrei, so ist auch eine Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 3 UStG nicht gegeben. 44 Ist jedoch die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung deshalb nicht steuerfrei, so ist auch eine Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach Artikel 6, Absatz 3, UStG nicht gegeben.

45 Für die in Rede stehenden Waren ist daher nach § 26 Abs. 1 UStG iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und Art. 204 Abs. 1 Zollkodex die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden. Diese Versagung der Steuerbefreiung betrifft somit zunächst den Empfänger als Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 204 Abs. 3 Zollkodex. 45 Für die in Rede stehenden Waren ist daher nach Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz eins, ZollR-DG und Artikel 204, Absatz eins, Zollkodex die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden. Diese Versagung der Steuerbefreiung betrifft somit zunächst den Empfänger als Einfuhrumsatzsteuerschuldner nach Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Artikel 204, Absatz 3, Zollkodex.

46 Für diese somit entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde die Revisionswerberin nach § 71a ZollR-DG in Anspruch genommen. 46 Für diese somit entstandene Einfuhrumsatzsteuerschuld wurde die Revisionswerberin nach Paragraph 71 a, ZollR-DG in Anspruch genommen.

47 Die Revisionswerberin trägt vor, die Heranziehung eines gutgläubigen Abgabenschuldners widerspreche der Rechtsprechung des EuGH. Deshalb sei Art. 7 Abs. 4 UStG zumindest analog anzuwenden. 47 Die Revisionswerberin trägt vor, die Heranziehung eines gutgläubigen Abgabenschuldners widerspreche der Rechtsprechung des EuGH. Deshalb sei Artikel 7, Absatz 4, UStG zumindest analog anzuwenden.

48 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, klar ausgesprochen, dass die Vertrauensschutzregelung des Art. 7 Abs. 4 UStG in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinn des Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG nicht greift, weil es diesfalls an

einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte (vgl. auch den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052). 48 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 28. März 2014, 2012/16/0009, klar ausgesprochen, dass die Vertrauensschutzregelung des Artikel 7, Absatz 4, UStG in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Sinn des Artikel 3, Absatz eins, Ziffer eins, UStG nicht greift, weil es diesfalls an einem Abnehmer mangelt, welcher unrichtige Angaben geliefert hätte vergleiche , auch den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052).

49 Das von der Revisionswerberei für sich in Anspruch genommene hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F, ging noch von der durch die Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa die Urteile vom 27. September 2007 in der Rs. C-146/05 (Albert Collee) und vom 27. September 2012 in der Rs. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR))) überholten Ansicht aus, dass der buchmäßige Nachweis eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung wäre, verneinte wegen Fehlens einer gültigen UID des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 1 UStG und prüfte in diesem Zusammenhang das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 4 leg. cit., ist somit für den Revisionsfall und den hier maßgeblichen Art. 7 Abs. 2 UStG nicht einschlägig. 49 Das von der Revisionswerberei für sich in Anspruch genommene hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2006, 2006/16/0070, VwSlg 8.187/F, ging noch von der durch die Rechtsprechung des EuGH vergleiche , etwa die Urteile vom 27. September 2007 in der Rs. C-146/05 (Albert Collee) und vom 27. September 2012 in der Rs. C-587/10 (Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR))) überholten Ansicht aus, dass der buchmäßige Nachweis eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung wäre, verneinte wegen Fehlens einer gültigen UID des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat das Vorliegen der Voraussetzungen des Artikel 7, Absatz eins, UStG und prüfte in diesem Zusammenhang das Vorliegen der Voraussetzungen des Artikel 7, Absatz 4, leg. cit., ist somit für den Revisionsfall und den hier maßgeblichen Artikel 7, Absatz 2, UStG nicht einschlägig.

50 Mit den Einwänden der Revisionswerberin zu dem durch die Rechtsprechung des EuGH gewährten Vertrauensschutz mit dem Hinweis insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011 in der Rs C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij NV) hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits im erwähnten Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, auf dessen Begründung gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG hingewiesen wird, eingehend beschäftigt. Demnach ist die von der Revisionswerberin ins Treffen geführte Gutgläubigkeit in einem Verfahren nach § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 239 ZK und § 83 ZollR-DG zu prüfen und liegt im Heranziehen der Revisionswerberin nach § 71a ZollR-DG für die Einfuhrumsatzsteuerschuld keine de facto unbedingte Haftung vor, welche nach der Rechtsprechung des EuGH unverhältnismäßig wäre. 50 Mit den Einwänden der Revisionswerberin zu dem durch die Rechtsprechung des EuGH gewährten Vertrauensschutz mit dem Hinweis insbesondere auf das Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011 in der Rs C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij NV) hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits im erwähnten Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052, auf dessen Begründung gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG hingewiesen wird, eingehend beschäftigt. Demnach ist die von der Revisionswerberin ins Treffen geführte Gutgläubigkeit in einem Verfahren nach Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Artikel 239, ZK und Paragraph 83, ZollR-DG zu prüfen und liegt im Heranziehen der Revisionswerberin nach Paragraph 71 a, ZollR-DG für die Einfuhrumsatzsteuerschuld keine de facto unbedingte Haftung vor, welche nach der Rechtsprechung des EuGH unverhältnismäßig wäre.

51 Dieses Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011 betraf die Auslegung des Art. 21 Abs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977), über den Steuerschuldner "im inneren Anwendungsbereich" (Art. 21 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie bestimmte den Steuerschuldner und Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie erlaubte den Mitgliedstaaten, eine andere Person als Gesamtschuldner heranzuziehen). Demgegenüber betrifft die vorliegende Sachverhaltskonstellation die Einfuhr und würde damit unter Art. 21 Abs. 4 der genannten Richtlinie fallen, welcher den Mitgliedstaaten von vorneherein freistellt, die Person oder die Personen als Steuerschuldner zu bezeichnen oder anzuerkennen. 51 Dieses Urteil des EuGH vom 21. Dezember 2011 betraf die Auslegung des Artikel 21, Absatz 3, der

Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977), über den Steuerschuldner "im inneren Anwendungsbereich" (Artikel 21, Absatz eins, und 2 dieser Richtlinie bestimmte den Steuerschuldner und Artikel 21, Absatz 3, der Richtlinie erlaubte den Mitgliedstaaten, eine andere Person als Gesamtschuldner heranzuziehen). Demgegenüber betrifft die vorliegende Sachverhaltskonstellation die Einfuhr und würde damit unter Artikel 21, Absatz 4, der genannten Richtlinie fallen, welcher den Mitgliedstaaten von vorneherein freistellt, die Person oder die Personen als Steuerschuldner zu bezeichnen oder anzuerkennen.

52 Dieser Unterschied findet sich auch bei der im Revisionsfall maßgeblichen MwSt-RL: Art. 200 der MwSt-RL bestimmt den Steuerschuldner im Fall eines innergemeinschaftlichen Erwerbs und Art. 205 der MwSt-RL erlaubt den Mitgliedstaaten, in bestimmten Fällen, darunter dem des Art. 200, eine andere Person als Gesamtschuldner zu bestimmen. Art. 201 der MwSt-RL betrifft die Einfuhr und entspricht insoweit dem Art. 21 Abs. 4 der erwähnten Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und wird in Art. 205 der MwSt-RL nicht genannt. 52 Dieser Unterschied findet sich auch bei der im Revisionsfall maßgeblichen MwSt-RL: Artikel 200, der MwSt-RL bestimmt den Steuerschuldner im Fall eines innergemeinschaftlichen Erwerbs und Artikel 205, der MwSt-RL erlaubt den Mitgliedstaaten, in bestimmten Fällen, darunter dem des Artikel 200,, eine andere Person als Gesamtschuldner zu bestimmen. Artikel 201, der MwSt-RL betrifft die Einfuhr und entspricht insoweit dem Artikel 21, Absatz 4, der erwähnten Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und wird in Artikel 205, der MwSt-RL nicht genannt.

53 Die MwSt-RL stellt es den Mitgliedstaaten sohin frei, eine oder mehrere Personen (letzterenfalls als Gesamtschuldner) als Steuerschuldner zu bezeichnen. Der vom EuGH geforderte Vertrauensschutz wird in den Einfuhrfällen wie bereits erwähnt über die Bestimmungen des § 26 Abs. 1 UStG iVm § 239 ZK und § 83 ZollR-DG geboten. Dies schließt auch eine planwidrige Lücke aus, welche die Revisionswerberin durch analoge Anwendung des Art. 7 Abs. 4 UStG schließen möchte. 53 Die MwSt-RL stellt es den Mitgliedstaaten sohin frei, eine oder mehrere Personen (letzterenfalls als Gesamtschuldner) als Steuerschuldner zu bezeichnen. Der vom EuGH geforderte Vertrauensschutz wird in den Einfuhrfällen wie bereits erwähnt über die Bestimmungen des Paragraph 26, Absatz eins, UStG in Verbindung mit Paragraph 239, ZK und Paragraph 83, ZollR-DG geboten. Dies schließt auch eine planwidrige Lücke aus, welche die Revisionswerberin durch analoge Anwendung des Artikel 7, Absatz 4, UStG schließen möchte.

54 Die Revisionswerberin reklamiert für sich das Recht auf Vorsteuerabzug, wodurch die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer nach § 72a ZollR-DG zu unterbleiben hätte, was aber lediglich bei einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach Art. 220 iVm Art. 201 ZK zuträfe. Demgegenüber hat jedoch einerseits nicht nur der Verwaltungsgerichtshof (vgl. etwa das Erkenntnis vom 24. März 2015, 2013/15/0238), sondern auch der EuGH (Urteil vom 25. Juni 2015 in der Rs. C-187/14 (DSV Road A/S)) dem Spediteur, welcher die Ware lediglich befördert und die Zollabfertigung vornimmt, das Recht auf Vorsteuerabzug abgesprochen, andererseits käme es nach § 72a ZollR-DG ohnehin auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Empfängers und nicht des diesen indirekt vertretenden Spediteurs an. 54 Die Revisionswerberin reklamiert für sich das Recht auf Vorsteuerabzug, wodurch die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer nach Paragraph 72 a, ZollR-DG zu unterbleiben hätte, was aber lediglich bei einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach Artikel 220, in Verbindung mit Artikel 201, ZK zuträfe. Demgegenüber hat jedoch einerseits nicht nur der Verwaltungsgerichtshof vergleiche , etwa das Erkenntnis vom 24. März 2015, 2013/15/0238), sondern auch der EuGH (Urteil vom 25. Juni 2015 in der Rs. C-187/14 (DSV Road A/S)) dem Spediteur, welcher die Ware lediglich befördert und die Zollabfertigung vornimmt, das Recht auf Vorsteuerabzug abgesprochen, andererseits käme es nach Paragraph 72 a, ZollR-DG ohnehin auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Empfängers und nicht des diesen indirekt vertretenden Spediteurs an.

55 Vor allem ist die Revisionswerberin auf § 72a letzter Satz ZollR-DG zu verweisen, wonach die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erheben ist, wenn eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist. 55 Vor allem ist die Revisionswerberin auf

Paragraph 72 a, letzter Satz ZollR-DG zu verweisen, wonach die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erheben ist, wenn eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist.

56 Mit dem von der Revisionswerberin schließlich erhobenen Einwand, die jeweils rechtskräftigen, nicht aufgehobenen Bescheide (Mitteilungen der buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben, darunter der Einfuhrumsatzsteuer mit Null) unmittelbar im Gefolge der Zollabfertigungen stünden der nachträglichen Abgabenvorschreibung entgegen, verkennt die Revisionswerberin, dass die Mitteilung des nachträglich buchmäßig erfassten Abgabenbetrages nach Art. 220 und 221 Zollkodex den ursprünglich buchmäßig erfassten Abgabenbetrag und einen darüber ergangenen Abgabenbescheid unberührt lässt und weder ändert noch ersetzt, sondern dazu mit einer eigenen Mitteilung, einem eigenen Bescheid, ergänzend hinzutritt (vgl. abermals den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052). Durch die bloße Mitteilung, dass von den Eingangsabgaben die Einfuhrumsatzsteuer mit Null "festgesetzt" wird, sohin buchmäßig erfasst wird, wird nicht in Form einer gesonderten Entscheidung iSd § 87 Abs. 1 Z 1 ZollR-DG (Grundlagenbescheid) über eine Eingangsabgabenfreiheit abgesprochen. 56 Mit dem von der Revisionswerberin schließlich erhobenen Einwand, die jeweils rechtskräftigen, nicht aufgehobenen Bescheide (Mitteilungen der buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben, darunter der Einfuhrumsatzsteuer mit Null) unmittelbar im Gefolge der Zollabfertigungen stünden der nachträglichen Abgabenvorschreibung entgegen, verkennt die Revisionswerberin, dass die Mitteilung des nachträglich buchmäßig erfassten Abgabenbetrages nach Artikel 220, und 221 Zollkodex den ursprünglich buchmäßig erfassten Abgabenbetrag und einen darüber ergangenen Abgabenbescheid unberührt lässt und weder ändert noch ersetzt, sondern dazu mit einer eigenen Mitteilung, einem eigenen Bescheid, ergänzend hinzutritt vergleiche , abermals den erwähnten hg. Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0052). Durch die bloße Mitteilung, dass von den Eingangsabgaben die Einfuhrumsatzsteuer mit Null "festgesetzt" wird, sohin buchmäßig erfasst wird, wird nicht in Form einer gesonderten Entscheidung iSd Paragraph 87, Absatz eins, Ziffer eins, ZollR-DG (Grundlagenbescheid) über eine Eingangsabgabenfreiheit abgesprochen.

57 Die Revision, deren Inhalt insgesamt erkennen lässt, dass die von der Revisionswerberin behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war daher gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen. 57 Die Revision, deren Inhalt insgesamt erkennen lässt, dass die von der Revisionswerberin behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war daher gemäß Paragraph 35, Absatz eins, VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. April 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016160059.L00

Im RIS seit

31.05.2017

Zuletzt aktualisiert am

19.07.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at