

TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/18 2006/16/0108

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.10.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §289 Abs1;

Beförderungsnachweis innergemeinschaftliche Lieferungen 1996 §6;

UStG 1994 Anh Art28;

UStG 1994 Anh Art6 Abs3;

UStG 1994 Anh Art6;

UStG 1994 Anh Art7 Abs3;

UStG 1994 Anh Art7;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Zollamtes Salzburg in 5020 Salzburg, Weiserstraße 22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Zoll-Senat 3 (K), vom 19. Mai 2006, Zl. ZRV/0104-Z3K/05, betreffend Eingangsabgaben (mitbeteiligte Partei: S GmbH in S, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner, Wirtschaftsprüfungs GmbH in 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Mit Bescheid vom 18. März 2005 schrieb das Zollamt Salzburg der mitbeteiligten Partei für eingangsabgabenpflichtige Waren, die mit insgesamt 13 Anmeldungen im Zeitraum vom 26. März bis 17. Juli 2002 in das Zollverfahren "Überführung in den zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer, Zollverfahrenscode 4200)" übergeführt worden sind, gemäß Art. 64 iVm Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a, Abs. 3 ZK, § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von EUR 20.294,61 sowie gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG die Abgabenerhöhung von EUR 2.635,48 vor. In der Begründung heißt es, bei den im Spruch angeführten Anmeldungen habe eine Übereinstimmung der angemeldeten UID-Nr. mit dem Warenempfänger (Leistungsempfänger) nicht nachgewiesen werden können. In den Warenanmeldungen sei im Feld 8 als Empfänger die M Import-Export, Inh. KM in L, D S (in der Folge kurz: Import-Export), angegeben worden. Diesem Unternehmen sei die

UID-Nr. DE ...56 zugewiesen worden. In den bezughabenden Warenanmeldungen sei jedoch die unzutreffende UID-Nr. DE ...27 angegeben worden, welche für GM (in der Folge kurz: M) erteilt worden sei, die dieselbe Anschrift wie die Import-Export hat. Somit sei in den Warenanmeldungen eine unrichtige Empfänger UID-Nr. angeführt worden. Die mitbeteiligte Partei sei als Anmelder und zugelassener Bevollmächtigter mit der ihr zugewiesenen Sonder-UID-Nr. ATU... aufgetreten. Eine Abfrage über die Gültigkeit der Empfänger-UID-Nr. durch die mitbeteiligte Partei sei nicht erfolgt. Die unmittelbare Verbringung an das genannte deutsche Unternehmen sei durch Ablieferungsnachweise mit Übernahmebestätigung erbracht worden.

Im Zuge eines Amtshilfeersuchens durch die deutsche Finanzverwaltung sei einem Bediensteten der mitbeteiligten Partei bereits am 28. Jänner 2005 und am 16. Februar 2005 anlässlich der Einsicht in die genannten Warenanmeldungen mündlich mitgeteilt worden, dass mit einer unrichtigen Empfänger-UID-Nr. abgefertigt worden sei. Es sei weiter hingewiesen worden, dass bei einem Nachweis einer ordnungsgemäßen Erwerbsbesteuerung in Deutschland von einer Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer abgesehen werden könne. Am 15. März 2005 sei nochmals per E-Mail der Sachverhalt bekannt gegeben und das Unternehmen aufgefordert worden, bis 17. März 2005 entsprechende Nachweise beizubringen. Es seien aber keine Nachweise der ordnungsgemäßen Erwerbsbesteuerung durch das genannte deutsche Unternehmen vorgelegt worden. Weiter lägen dem Zollamt Informationen des zuständigen Finanzamtes vor, wonach für die Sendungen mit der Sonder-UID-Nr. der mitbeteiligten Partei weder durch das deutsche Unternehmen noch durch M eine Erwerbsbesteuerung durchgeführt worden sei.

Die Einfuhrumsatzsteuer sei daher nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die mitbeteiligte Partei vor, sie habe zwischen März und Juli 2002 dreizehn Verzollungen für die Import-Export durchgeführt und mit der Angabe ihrer Sonder-UID-Nr. von der Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 Gebrauch gemacht. In den Zolldokumenten sei als UID-Nr. der deutschen Import-Export DE...27 angegeben worden. Im Zuge einer Prüfung durch das Zollamt Salzburg sei festgestellt worden, dass diese UID-Nr. M zugeteilt gewesen sei, während das Unternehmen über die UID-Nr. DE...56 verfügt habe. Offensichtlich sei bei Beginn der Geschäftsbeziehung zwischen der mitbeteiligten Partei und dem deutschen Unternehmen irrtümlich die UID-Nr. von M bekannt gegeben worden. Eine UID-Abfrage beim UID-Büro in Wien habe ergeben, dass die angegebene UID-Nr. aufrecht und gültig sei.

Außer Streit stehe, dass das deutsche Unternehmen im Jahre 2002 über eine gültige UID-Nr. verfügt habe. Ein Antrag der mitbeteiligten Partei auf Berichtigung der UID-Nr. sei durch die Zollbehörde mit der Begründung abgelehnt worden, dass das deutsche Unternehmen die Erwerbsbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland nicht durchgeführt habe. Diese Ansicht entspreche nicht der Rechtslage, da die Erwerbssteuerbarkeit durch die UID-Nr. des Abnehmers gegeben sei. Weiters lasse sich aus dem Umsatzsteuergesetz nicht ableiten, dass eine nachträgliche Berichtigung einer UID-Nr. unzulässig wäre. Die mitbeteiligte Partei beantrage daher den Bescheid vom 18. März 2005 ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2005 wies das Zollamt Salzburg die Berufung als unbegründet ab.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat brachte die mitbeteiligte Partei vor, eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung müsse buchmäßig nachgewiesen werden. Wie dieser buchmäßige Nachweis auszusehen habe, regle eine eigene Verordnung. Danach sei entscheidend, dass der Abnehmer über eine UID-Nr. verfüge. In dieser Verordnung sei nicht geregelt, dass das Fehlen einer UID-Nr. im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung oder - wie im Beschwerdefall - die irrtümliche Verwendung einer anderen UID-Nr. nicht zu einem späteren Zeitpunkt korrigiert werden könnte. Die Auffassung der Zollverwaltung könne weder aus der Verordnung über den buchmäßigen Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung noch aus dem UStG 1994 oder den EU-Richtlinien abgeleitet werden. Das Bundesministerium für Finanzen verlange weiterhin die Aufzeichnung unmittelbar nach der Umsatzausführung, räume jedoch nunmehr die Möglichkeit ein, dass anlässlich von Umsatzsteuer-Nachschaufen und Betriebsprüfungen einzelne fehlende Teile des Buchnachweises innerhalb eines Monats nachgebracht werden können. Die Umsatzsteuerrichtlinie entspreche der geltenden Rechtslage, insbesondere unter Berücksichtigung der Aussagen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, B 916/02. Der Verfassungsgerichtshof habe in diesem Urteil ausgesprochen, dass ein formeller Buchnachweis nicht als materiellrechtliche Voraussetzung für eine Steuerfreiheit angesehen werden dürfe, wenn sonst alle Voraussetzungen

für eine Steuerfreiheit zweifelsfrei vorlägen. Dieses Erkenntnis sei auch der Grund, warum das Bundesministerium für Finanzen seine bisherige Auffassung zum Vorliegen der UID-Nr. im Zeitpunkt der Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung geändert habe.

Auf Grund eines Irrtums sei eine falsche UID-Nr. verwendet worden. Noch während des Prüfungsverfahrens sei dieser Irrtum erkannt und dadurch berichtigt worden, dass der Zollbehörde die richtige UID-Nr. bekannt gegeben worden sei. Diese Korrektur und nachträgliche Bekanntgabe der richtigen UID-Nr. reiche auf Grund der dargestellten Gründe aus, um sämtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu erfüllen.

Weiter habe das Bundesministerium für Finanzen mit Informationen vom 16. August 2005 (Sonder-UID-Nr. für Spediteure) noch einmal ausdrücklich zu dieser Rechtsfrage Stellung genommen. Dabei werde das oben beschriebene Verfahren nochmals dargestellt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Geschäftsabwicklung mit der Sonder-UID-Nr. für Spediteure im dort beschriebenen Umfang die Voraussetzungen des Buchnachweises im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 erfülle. Darin werde auch ausdrücklich die Frage beantwortet, was zu geschehen habe, wenn der Spediteur erkenne, dass er ursprünglich unrichtige Angaben (z.B. unzutreffende UID-Nr. des Empfängers) gemacht habe. Die Anordnung bestehe darin, die fehlerhaften Daten zu korrigieren und eine korrigierte Anmeldung abzugeben und das zuständige Zollamt darüber zu informieren. Auch daraus sei eindeutig ersichtlich, dass eine nachträgliche Korrektur einer ursprünglich irrtümlicherweise falschen UID-Nr. möglich sei. Die Steuerfreiheit bleibe aufrecht. Nur in jenen Fällen, in denen eine materiell-rechtliche Voraussetzung fehle (z.B. die Ware bleibe im Inland), führe dies zum Verlust der Steuerfreiheit.

Die einzige Rechtsfolge, die mit einem durchgeführten bzw. nicht durchgeführten Bestätigungsverfahren verbunden sei, resultiere aus "Art. 7 Abs. 3 UStG (Vertrauenschutz)". Lägen nämlich die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht vor und habe der Abnehmer unrichtige Angaben gemacht (z.B. dadurch, dass er eine nicht aufrechte UID-Nr. bekannt gegeben habe), bleibe es nur dann bei der Steuerbefreiung, wenn der Lieferant mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt habe. Dieser Sorgfaltmaßstab gebiete es, dass er die UID-Nr. überprüfe. Ein derartiger Anwendungsfall liege jedoch gar nicht vor. Im Beschwerdefall gehe es darum, dass irrtümlich eine falsche UID-Nr. verwendet und nachträglich die richtige beigebracht worden sei. Somit lägen sämtliche Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vor und es könne daher dahingestellt bleiben, ob eine Anfrage der UID-Nr. im Bestätigungsverfahren gemacht worden sei.

Das Zollamt führe in seinem Bescheid auch aus, dass der Buchnachweis eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit sei. Dazu werde auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes verwiesen, der diese bisherige Rechtsansicht verwerfe und darauf abstelle, ob die materiellrechtlichen Voraussetzungen vorlägen.

Nach Erhebung dieser Beschwerde an die belangte Behörde hat das Wirtschaftsraum-Zollamt Villach insgesamt 13 Bescheide jeweils vom 29. Dezember 2005 erlassen, welche die 13 Anmeldungen im Zeitraum vom 26. März bis 17. Juli 2002 betrafen und nach denen die Eingangsabgabenschuld jeweils nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK entstanden und zu entrichten sei. Weiters wurde festgestellt, dass in den jeweiligen Anmeldungen im Feld 8 die angegebene UID-Nr. falsch gewesen sei, und es wurde die richtige UID-Nr. angegeben.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Beschwerde Folge und hob die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 8. August 2005 auf. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde aus, bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung sei gemäß Anhang 1 zu § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Festlegung des Inhalts von schriftlichen oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Anmeldungen (Zollanmeldungs-Verordnung) im Feld 8 des Einheitspapiers die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr.) des Empfängers einzutragen; zusätzlich sei in derartigen Fällen im Feld 14 "Anmelder oder Vertreter" die für den Anmelder für diese Zwecke vergebene Sonder-Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Sonder-UID-Nr.) anzugeben.

Unstrittig sei, dass die mitbeteiligte Partei in den dreizehn erwähnten Zollanmeldungen im Feld 8 als Empfänger das deutsche Unternehmen und die UID-Nr. DE...27 eingetragen habe. Diese UID-Nr. habe jedoch M gehört. Der Fehler sei dadurch zustande gekommen, dass die genannte UID-Nr. auf der Vollmacht gemäß Art. 5 ZK, die der Empfänger am 27. Dezember 1996 der mitbeteiligten Partei erteilt habe, angeführt gewesen sei. M habe die Geschäftstätigkeit lt. Aktenlage bereits am 31. Dezember 1995 eingestellt. Mit Schreiben vom 20. Februar 1997 habe der Empfänger vom Bundesamt für Finanzen auf Antrag die UID-Nr. DE...56 erhalten, aber offenbar verabsäumt, die mitbeteiligte Partei,

die keine Zweifel an der Gültigkeit der vorgelegten UID-Nr. gehabt habe, zeitgerecht darüber zu informieren. In den Zollanmeldungen sei daher von der mitbeteiligten Partei als Anmelder der richtige Empfänger mit einer unrichtigen UID-Nr. angegeben worden.

Die in Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 aufgezählten Voraussetzungen seien im Beschwerdefall erfüllt, das heiße, es lägen innergemeinschaftliche Lieferungen vor. Abgesehen von der (richtigen) UID-Nr. des Abnehmers sei auch bereits bei Ankündigung der Betriebsprüfung/Zoll bei der mitbeteiligten Partei ein vollständiger Buchnachweis vorgelegen. Laut Aktenvermerk vom 18. März 2005 seien dem Prüfer am 16. Februar 2005 von der mitbeteiligten Partei die betreffenden Eingangsakte, Ablieferungsnachweise an den Empfänger sowie die Kopie des UID-Bescheides und eine erteilte Vollmacht des Empfängers vorgelegt worden. Der fehlende Teil des buchmäßigen Nachweises sei von der mitbeteiligten Partei noch während der laufenden Prüfung nachgebracht worden.

Im Zusammenhang mit der Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für den Verkauf von Kunstwerken aus einem Nachlass an einen ausländischen Abnehmer wegen fehlenden Buchnachweises habe der Verfassungsgerichtshof erkannt, dass es gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstöße, wenn ungeachtet des völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die Steuerbefreiung allein deswegen nicht gewährt werde, weil der darüber hinausgehende - also bloß formelle - Buchnachweis gefehlt habe (Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 2003, B 916/02).

Dieses Erkenntnis sei auch im Beschwerdefall von Relevanz, in dem die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im Binnenmarkt an die Stelle der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen trete, auch wenn der Anwendungsbereich weniger weit sei. Es erscheine nach Ansicht der belangten Behörde überzogen, die Steuerfreiheit zu versagen, wenn sich herausstelle, dass die vom Unternehmer aufgezeichnete UID-Nr. des Abnehmers unrichtig sei und unter Hinweis auf die leichte Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen der Steuerbefreiung keine nachträgliche Berichtigung zugelassen werde. Obwohl der Verfassungsgerichtshof dem Buchnachweis im genannten Erkenntnis die Eignung einer materiellen Voraussetzung abspreche, führe die Behörde erster Instanz in der Begründung der bekämpften Entscheidung aus, entscheidend sei einzig und allein, dass durch die fehlende Aufzeichnung der UID-Nr. des Abnehmers unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes der buchmäßige Nachweis nicht erbracht sei und damit eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht erfüllt sei. Tatsächlich sei der Buchnachweis eine reine Formvorschrift, also bloß eine verbindliche Dokumentation bestimmter Geschäftsfälle in buchhalterischer Form. Was die leichte Nachprüfbarkeit betreffe, so genüge es, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen ein zweifelsfreies Auffinden und Überprüfen des Geschäftes ohne besondere Rechenoperationen und ohne zusätzliche Unterlagen ermöglichen. Der Buchnachweis müsse zeitnah geführt werden. Eine nachträgliche Erbringung des Buchnachweises sei nicht möglich, spätere Ergänzungen und/oder Korrekturen seien jedoch zulässig (Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, § 18 Tz 61).

Zum Einwand des Zollamtes, eine allfällige Ergänzung und/oder Korrektur sei nach Beginn einer Betriebsprüfung nicht mehr möglich, sei auch auf die Rz 2584 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 hinzuweisen, wonach dem Unternehmer nach Beginn einer Umsatzsteuernachschaubereitung oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen sei, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass die Versagung der Befreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen bei Mängeln oder Fehlen des Buchnachweises ohne die Möglichkeit eines alternativen Nachweises für das Vorliegen der Voraussetzungen umstritten sei und nach Ansicht der Lehre mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht vereinbar erscheine. So werde etwa von Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 3. Teil, Kapitel I B.4.2., die Auffassung vertreten, dass die Steuerbefreiung auch bei fehlendem oder mangelhaftem Buchnachweis gewährt werden müsse, sofern durch den Unternehmer glaubhaft gemacht werden könne, dass die Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen vorlägen.

Die mitbeteiligte Partei sei vom Zollamt anlässlich der Betriebsprüfung aufgefordert worden, bis 17. März 2005 Nachweise über eine erfolgte Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer vorzulegen, weil von einer Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer nur in jenen Fällen abgesehen werden könne, in denen der Nachweis der ordnungsgemäßen Erwerbsbesteuerung beim Warenempfänger erbracht werde.

Tatsächlich wirke sich der Umstand, dass das deutsche Unternehmen für die betreffenden Lieferungen lt. Auskunft des zuständigen Finanzamtes vom März 2005 keine Erwerbsbesteuerung durchgeführt habe, jedoch nicht aus, weil es

hinsichtlich der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen darauf ankomme, dass der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar sei. Den Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit erbringe der Unternehmer durch die UID-Nr. des Abnehmers. Damit gebe dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliege. Ob es tatsächlich zur Besteuerung komme, sei nicht ausschlaggebend.

Schließlich sei noch auf das Vorbringen der mitbeteiligten Partei einzugehen, wonach sie die Berichtigung der UID-Nr. beantragt habe. Dazu sei festzustellen, dass eine solche Änderung lt. Aktenlage am 15. März 2005 in einem E-Mail an den Prüfer der ABZ des Zollamtes Salzburg beantragt worden sei. Der Prüfer habe daraufhin am 16. März 2005 informativ mitgeteilt, dass dem Antrag nicht entsprochen werden könne, da die Zollbehörde bereits nähere Überprüfungshandlungen gesetzt habe und im Zuge dessen die mitbeteiligte Partei als Anmelder kontaktiert worden sei. Dazu werde bemerkt, dass derartige Anbringen grundsätzlich nicht mit E-Mail eingereicht werden dürfen und das Zollamt Salzburg für Berichtigungen der betreffenden Zollanmeldungen nicht zuständig sei, da diese vom Zollamt Karawankentunnel angenommen worden seien.

Am 29. November 2005 habe die mitbeteiligte Partei dann durch ihren Vertreter einen schriftlichen Antrag an das zuständige Zollamt Villach gestellt und unter Hinweis auf die durchgeführte Außenprüfung um Korrektur der UID-Nr. in den dreizehn Zollanmeldungen ersucht. Laut Mitteilung des Zollamtes Villach sei diesem Antrag im Dezember 2005 vollinhaltlich entsprochen und bescheidmäßig festgestellt worden, dass die in Feld 8 der betreffenden Zollanmeldungen angegebene UID-Nr. DE...27 falsch sei und richtig DE...56 laute. Die Änderungen seien mittels "Kontrollmitteilung Z" auch dem UID-Büro des Bundesministeriums für Finanzen mitgeteilt worden. Diese zollrechtliche Entscheidung habe zur Folge, dass in den Zollanmeldungen rückwirkend die zutreffende UID-Nr. des Empfängers angeführt sei. Ob die Entscheidung zu Recht ergangen sei, habe die belangte Behörde nicht zu beurteilen.

Aus diesen Gründen komme die belangte Behörde zu dem Schluss, dass die mitbeteiligte Partei die Pflichten erfüllt habe, die sich bei den einfuhrabgabenpflichtigen Waren, die Gegenstand der dreizehn betreffenden Zollanmeldungen seien, aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden seien, ergäben. Eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 204 ZK sei nicht entstanden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde des Zollamtes Salzburg, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Mit insgesamt 13 Bescheiden vom 14. Dezember 2006 hat das Zollamt Villach seine Bescheide vom 22. Dezember 2005 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes ersatzlos aufgehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Mit Bescheid vom 18. März 2005 hat das Zollamt Salzburg Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben. In derselben Sache hat auch das Wirtschaftsraum-Zollamt Villach mit den Bescheiden vom 28. Dezember 2005 auf Grund der im Spruch gewählten Formulierungen die Einfuhrumsatzsteuer erneut vorgeschrieben und gleichzeitig eine Berichtigung der UID-Nr. in den jeweiligen Anmeldungen vorgenommen. Diese Bescheide vom 28. Dezember 2005 wurden mit den Bescheiden des Zollamtes Villach vom 14. Dezember 2006 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO zur Gänze von Amts wegen aufgehoben.

Durch die ersatzlose und ex-tunc wirkende Aufhebung (vgl. Ritz, BAO3, Tz 43 zu § 299, mit dem Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 2895) dieser Bescheide des Wirtschaftsraum-Zollamtes Villach vom 28. Dezember 2005, trat das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat. Damit ist einerseits dem Abgabenbescheid vom 18. März 2005 nicht (mehr) derogiert und andererseits entgegen den Feststellungen des angefochtenen Bescheides eine bescheidmäßige Berichtigung der Anmeldungen (wie sie auf Grund der Bescheide des Wirtschaftsraum-Zollamtes Villach vom 28. Dezember 2005 vorlag) auf die richtige UID-Nr. nicht gegeben.

Die Voraussetzungen für die in Rede stehende Umsatzsteuerbefreiung liegen jedoch dennoch vor.

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete

Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gemäß § 1 Abs. 2 erster Satz UStG 1994 ist Inland das Bundesgebiet.

Gemäß § 29 Abs. 8 UStG 1994 gelten bis auf weiteres als Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EU die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes - soweit sie nicht unmittelbar anwendbar sind (zB für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (BMR) ist die Einfuhr der Gegenstände steuerfrei, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7) verwendet werden; der Anmelder hat das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 7 buchmäßig nachzuweisen. Die Befreiung ist nur anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Art. 7 UStG 1994 über die innergemeinschaftliche Lieferung lautet:

"(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.

...

(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."

Hängt die Besteuerung von einem buchmäßigen Nachweis ab, so sind die diesem Nachweis dienenden Bücher oder Aufzeichnungen gemäß § 18 Abs. 8 UStG 1994 im Inland zu führen und mit den dazugehörigen Unterlagen im Inland aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Auf Grund des Art. 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. 401/1996 erlassen.

Diese Verordnung lautet auszugsweise wie folgt:

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

§ 2. In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

1. Durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994),

2. durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere Lieferschein, und

3. durch eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten oder in den Fällen der Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer durch eine Erklärung des Abnehmers oder seines Beauftragten, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird.

§ 3. (1) In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige

Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis wie folgt zu führen:

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

...

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

Gemäß Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 hat das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese für innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen.

Gemäß Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 bestätigt das Bundesministerium für Finanzen dem Unternehmer im Sinne des § 2 auf Anfrage die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie den Namen und die Anschrift der Person, der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde.

Ein Unternehmer, der im Inland weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, kann gemäß § 27 Abs. 7 UStG 1994 einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, beauftragen und dem Finanzamt bekannt geben. Ein Unternehmer, der im Gemeinschaftsgebiet weder Wohnsitz noch Sitz oder Betriebsstätte hat und der steuerpflichtige Umsätze im Inland tätigt, ausgenommen solche, für die der Leistungsempfänger gemäß § 27 Abs. 4 haftet, hat einen nach Abs. 8 zugelassenen Bevollmächtigten (Fiskalvertreter), der auch Zustellungsbevollmächtigter sein muss, zu beauftragen und dem Finanzamt bekannt zu geben. Das gilt nicht, wenn mit dem Staat, in dem dieser Unternehmer seinen Wohnsitz oder Sitz hat, eine Rechtsvereinbarung über die gegenseitige Amtshilfe, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinien 76/308/EWG und 77/799/EWG sowie der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Jänner 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung vergleichbar ist, besteht. Der Bundesminister für Finanzen stellt mit Verordnung fest, wenn eine solche Rechtsvereinbarung besteht.

§ 27 Abs. 7 UStG 1994 gilt gemäß Art. 27 Abs. 4 UStG 1994 auch für Unternehmer, die innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe ausführen.

Die mitbeteiligte Partei beantragte als Anmelderin im Zollverfahren jeweils die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994.

Die Steuerfreiheit der Einfuhr nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 stellt darauf ab, dass die Gegenstände der Einfuhr vom Anmelder unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung iSd Art. 7 UStG 1994 verwendet werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist buchmäßig nachzuweisen.

Nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung u.a. dann vor, wenn der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet wird, der Abnehmer Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, und der Erwerb des Gegenstandes im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist, wobei das Vorliegen dieser Voraussetzungen buchmäßig nachgewiesen werden muss. Kann der Unternehmer den Buchnachweis nicht erbringen, geht die Steuerfreiheit verloren (Kolacny/Mayer, Umsatzsteuergesetz 19942, 820).

Die mitbeteiligte Partei war Anmelderin und hatte gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen. Die Nachweisführung wird gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen bestimmt.

Für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Handel benötigt der Unternehmer eine UID-Nr. Ruppe, aaO, Einf. BMR, Tz. 15).

Gemäß Art. 3 Abs. 8 UStG wird der innergemeinschaftliche Erwerb in dem Gebiet des Mitgliedstaats bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet ein Erwerber gegenüber dem

Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte UID-Nr., so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, dass der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Die Verwendung der UID-Nr. hat eine wichtige Funktion für die Behandlung der Umsätze. Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID-Nr. eines anderen Mitgliedstaats bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen und daher die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferungen zu Recht in Anspruch genommen werden könne. Die UID-Nr. hat primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen, indem sie einerseits dem Steuerpflichtigen das Vorliegen von Tatbestandselementen signalisiert, deren Kenntnis er für die richtige Besteuerung benötigt, andererseits den Finanzbehörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels erlaubt. Zusätzlich dient die UID-Nr. dazu, in einzelnen Fällen die Besteuerung praktikabler zu gestalten bzw. Steuerhinterziehungen hintanzuhalten (vgl. Ruppe, aaO, Art. 28 BMR Tz. 4 und 5).

Unbestritten ist im Beschwerdefall, dass der in Deutschland ansässige Abnehmer der ins Zollgebiet eingeführten Waren in den Anmeldungen zwar richtig bezeichnet wurde, aber nicht seine UID-Nr., sondern die von M (eine Person mit demselben "Familiennamen" und derselben Adresse wie der Abnehmer) angegeben wurde. Somit enthalten die Anmeldungen auch unrichtige Angaben.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwendung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Die Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG setzt somit eine Pflichtverletzung voraus. Die für den Abnehmer angegebene UID-Nr. in den Anmeldungen und die Bezeichnung des Anmelders stimmen nicht überein. Es besteht insofern in den Anmeldungen ein Widerspruch. Die belangte Behörde und das beschwerdeführende Zollamt haben dies nicht als eine solche Pflichtverletzung beurteilt, die den Zollschuldtatbestand nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK verwirklicht. Das beschwerdeführende Zollamt vertritt allerdings die Ansicht, dass die Pflichtverletzung darin besteht, dass die Erwerbssteuerbarkeit nicht nachgewiesen und der erforderliche Buchnachweis für die Steuerfreiheit nicht erbracht worden sei.

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt die Erwerbssteuerbarkeit beim Abnehmer voraus. Diese ist nach den Vorschriften des Staates zu beurteilen, der für die Besteuerung des Erwerbes zuständig ist. Es genügt, wenn der Erwerb im anderen Mitgliedstaat steuerbar ist. Den Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit erbringt der Unternehmer durch die UID-Nr. des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Ob dieser die Erwerbsbesteuerung tatsächlich durchführt, braucht nicht nachgewiesen zu werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Anm. 38 und 39 zu Art. 7 UStG 1994).

Die in den Anmeldungen angegebene UID-Nr. des Abnehmers war zwar unrichtig, allerdings verfügte dieser Abnehmer über eine gültige UID-Nr. und die mitbeteiligte Partei hat im Zuge der Betriebsprüfung den Buchnachweis erbracht.

Die Angabe der UID-Nr. des Abnehmers ist zwar nach Art. 7 UStG 1994 keine materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach § 6 der Verordnung zwingend aufzuzeichnen. Damit wird die UID-Nr. Bestandteil des Buchnachweises; die fehlende oder unrichtige Aufzeichnung kann zur Versagung der Steuerfreiheit führen (vgl. Ruppe, aaO, Tz 24 zu Art. 7 BMR).

Die Steuerfreiheit beruht auf Tatbestandsmerkmalen, die beim Abnehmer der Lieferung vorliegen müssen. Diese Umstände kann der Unternehmer vielfach nicht wissen und nicht nachweisen. Tritt der Abnehmer jedoch unter einer UID-Nr. auf, gibt er zu erkennen, dass er die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an ihn erfüllt. Aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften über die Verteilung und Verwendung der UID-Nr. ergibt sich, dass die UID-Nr. Voraussetzung einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Der Buchnachweis ist zeitnah zu führen. Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen sind unmittelbar nach

Ausführung des Umsatzes vorzunehmen, was jedoch nicht ausschließt, dass Angaben berichtigt oder ergänzt werden können, sofern diese Berichtigung oder Ergänzung vor einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschaug gemacht wird. Der Buchnachweis muss grundsätzlich zu Beginn einer Umsatzsteuernachschaug oder Betriebsprüfung vorliegen, jedoch ist dem Unternehmer nach Beginn einer Umsatzsteuernachschaug oder einer Betriebsprüfung oder Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des Buchnachweises nachzubringen. (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, aaO, Anm. 44 zu Art. 7 UStG 1994, undRuppe, aaO, Tz 24 zu Art. 7 BMR).

Dadurch, dass die mitbeteiligte Partei den buchmäßigen Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit jedenfalls nachgebracht hat, hat sie ihre Pflichten insofern erfüllt. Das beschwerdeführende Zollamt übersieht in seiner Beschwerde mit der Behauptung, die vom Abnehmer bekannt gegebene UID-Nr. sei zum Zeitpunkt der Lieferung nicht gültig gewesen und die mitbeteiligte Partei habe keine Überprüfung der UID-Nr. veranlasst, dass der Abnehmer über eine gültige UID-Nr. im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung verfügte und es nicht allein entscheidungswesentlich ist, welche UID-Nr. dem Lieferer vom Abnehmer irrtümlich oder vorsätzlich in Vorbereitung der Nichterwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat bekannt gegeben wird; entscheidend ist letztlich der buchmäßige Nachweis. Mit der Bekanntgabe einer UID-Nr. gibt der Abnehmer dem Lieferer gegenüber jedenfalls bekannt, dass er eine Erwerbsbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat beabsichtigt. Ob er eine solche durchführt, ist vom Lieferer nicht nachzuweisen.

Dass die mitbeteiligte Partei zunächst keine weitere Überprüfung der UID-Nr. vornahm, schadet ihr im Beschwerdefall nicht, weil ihr der buchmäßige Nachweis der Erwerbsbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat letztlich doch gelungen ist.

Der Nachweis der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung war im Beschwerdefall von der mitbeteiligten Partei zu führen und von ihr auf Verlangen zu erbringen. Dies ist der mitbeteiligten Partei - wie bereits festgestellt - nach den bereits durchgeführten Lieferungen im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich gelungen. Davon ist zu unterscheiden, dass die als unverzichtbare Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen anzusehende Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs - wie das beschwerdeführende Zollamt mit Recht verlangt - im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben ist. Diese materielle Voraussetzung lag im Beschwerdefall vor.

Wenn das beschwerdeführende Zollamt die Ansicht vertritt, der Nachweis bestehe allein in der Angabe der UID-Nr. in der Anmeldung und eine spätere Nachweisführung sei ausgeschlossen, dann verkannte es aus den dargestellten Gründen die Rechtslage.

Mit seinem Vorbringen in der Beschwerde hat das beschwerdeführende Zollamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Der angefochtene Bescheid erweist sich jedoch aus einem anderen Grund als rechtswidrig.

Die belangte Behörde hat die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und keine Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz verfügt. Damit handelt es sich im Beschwerdefall bei der Aufhebung um eine meritorische Berufungserledigung. Eine solche Aufhebung als Sachentscheidung darf aber nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (vgl. Ritz, BAO3, Tz 33 zu § 289). Gerade dies ist aber im Beschwerdefall nicht anzunehmen, weil durch die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung neuerlich über die Berufung der mitbeteiligten Partei gegen die Abgabenvorschreibung zu entscheiden sein wird. Hätte die belangte Behörde die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung ersatzlos beseitigen wollen, dann hätte sie in Stattgebung der Beschwerde den Spruch der vor ihr angefochtenen Berufungsvorentscheidung dahingehend ändern müssen, dass der erstinstanzliche Abgabenbescheid gegenüber der mitbeteiligten Partei ersatzlos aufgehoben werde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 2006, Zl. 2003/16/0009).

Indem die belangte Behörde dies verkannte, hat sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Der angefochtene Bescheid war daher aus diesem Grund gemäß § 42 Abs. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Kosten waren nicht zuzusprechen.

Wien, am 18. Oktober 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006160108.X00

Im RIS seit

26.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at