

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt (nunmehr Zollamt Österreich) vom 17. September 2019, Zahl, betreffend Einfuhrumsatzsteuer, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 23.07.2019 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Erstattung der für die Einfuhr von Goldmünzen im Wert von € 39.390,00 bezahlten Einfuhrumsatzsteuer iHv € 7.878,00, mit der Begründung, bei den Goldmünzen handle es sich um mehrwertsteuerbefreites Anlagegold gemäß Art 344 Abs. 1 Z 2 der RL 2006/112/EG. Die Münzen weisen einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel auf, seien nach 1800 geprägt worden und im Ursprungsland Liechtenstein gesetzliches Zahlungsmittel. Der Offenmarktwert des Goldgehalts übersteige zwar die 80 % Schwelle, dies sei aber auf die kleine Auflage von nur 300 Stück und mit Kosten für Werkzeug, Prägung und Design zurückzuführen. Mit einer Anlagemünze wie beispielsweise der Krugerrand, von der täglich tausende Stück produziert werden, könne diese Ausgabe nicht verglichen werden.

Mit Bescheid vom 17.09.2019, Zl. Zahl, wies das Zollamt den Erstattungsantrag ab. Bei den gegenständlichen Münzen handle es sich um umsatzsteuerpflichtige Sammlermünzen. Ihrer Qualifikation als Anlagegold widerspreche bereits die Intention der RL 2006/112/EG,

wonach die Umsatzsteuerbefreiung lediglich für Goldmünzen gelten solle, deren Wert in erster Linie auf dem Preis des in ihnen enthaltenen Goldes beruhe.

Demgemäß würden die Münzen auch die zur Einreihung von Münzen als Anlagegold erforderlichen Kriterien des § 6 Abs 1 Z 8 lit j sublit bb UStG nicht erfüllen, da ihre Verkaufspreise den Offenmarktwert ihres jeweiligen Goldgehaltes eben nicht nur um maximal 80 % sondern bis zu 413 % übersteigen.

Die gegenständlichen Münzen seien daher auch nicht von der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II Nr. 33/2019 erfasst, die hilfsweise eine Aufzählung von Münzen bestimmter Währungen und Nominalwerte enthalte, die als Anlagegold gelten.

In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde brachte die Bf. vor, dass die in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 2019/33 aufgelisteten Münzen unabhängig von ihrem Wert jedenfalls von der Umsatzsteuer befreit seien und dies nach § 1 der Verordnung ausdrücklich für alle Emissionen eines in der Anlage verzeichneten Stücks und demgemäß auch für die im gegenständlichen Münzset enthaltenen Goldmünzen gelte.

Den Kommentierungen *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 6 Tz 188 und *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG² 2015, § 6 Tz 275 zufolge garantiere bereits die Aufnahme in diese Verordnung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.11.2019, Zahl Zahl, wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Verordnung des Bundesministers könne nicht als Auslegehilfe für Münzen, die die Kriterien des § 6 Abs 1 Z 8 lit j sublit bb UStG augenscheinlich nicht erfüllen, herangezogen werden. Folge man der Ansicht der Bf. wäre die Verordnung unionsrechtswidrig und für die Behörde daher nicht anwendbar.

Im Vorschlag für die Richtlinie selbst heiße es unter anderem:

„Außerdem werden in der Vorlage bestimmte Goldmünzen und generell aus Gold gefertigte Gegenstände (objets en general) ausdrücklich aus der Sonderregelung ausgenommen. Bei nicht notierten Goldmünzen oder Münzen, die keine ausreichende Menge Gold enthalten, hat man es nämlich wie bei den anderen Gegenständen (objets) mit Gegenständen (biens) zu tun, deren Wert mehr von anderen Faktoren als dem reinen Metallwert abhängt (künstlerischer Wert, Sammlerwert usw.). (...)

Bei den Goldmünzen hingegen, die in den Anwendungsbereich dieser Vorlage fallen, ist aus dem Kriterium der Notierung zu ersehen, dass

- es sich hier um Gegenstände (biens) handelt, deren Wert sich fast parallel zum Goldpreis entwickelt.

(...)

Klar heiße es dann auch in der genannten Richtlinie, die die in § 6 Abs 1 Z 8 lit j sublit bb UStG übernommenen Kriterien durch den der RL 77/388/EWG neu hinzugefügten Art 26b erstmals

vorgab:

„In der Definition von Anlagegold sollen nur auf den Goldmärkten gehandelte Formen und Gewichte von Gold mit hohem Feingehalt sowie Goldmünzen, deren Wert in erster Linie auf ihrem Goldpreis beruht, erfasst werden. Aus Gründen der Transparenz soll für Goldmünzen jedes Jahr ein Verzeichnis der Münzen erstellt werden, die die Kriterien erfüllen, so dass Sicherheit für den Goldmünzenhandel geschaffen wird.“

„Jeder Mitgliedstaat teilt der Kommission vor dem 1. Juli jeden Jahres und erstmals 1999 mit, welche diese Kriterien erfüllenden Münzen in dem betreffenden Mitgliedstaat gehandelt werden. Die Kommission veröffentlicht vor dem 1. Dezember jeden Jahres ein erschöpfendes Verzeichnis dieser Münzen in der Reihe C des Amtsblatts der Europäischen Gemeinschaften. Die in diesem Verzeichnis aufgeführten Münzen gelten als Münzen, die während des gesamten Jahres, für das das Verzeichnis gilt, die genannten Kriterien erfüllen.“

Dementsprechend entwickelte sich auch die nationale Gesetzgebung. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997 und dem Steuerreformgesetz 2008 erfolgte die Umsetzung der Richtlinie 98/80/EG, wobei im Umsatzsteuergesetz 1994 Umsätze mit Goldbarren und Goldmünzen, die als gesetzliche Zahlungsmittel gelten und Umsätze von Handelsmünzen bereits in der ursprünglichen Fassung von der Umsatzsteuer befreit waren.

Goldmünzen, die die Kriterien des § 6 Abs. 1 Z 8 litj sublit bb UStG nicht erfüllen, sollen dem Willen des Unionsgesetzgebers entsprechend also nicht in einem Verzeichnis, wie dem der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 2019/33, enthalten sein.

Schließlich habe der Oberste Gerichtshof festgehalten: *„Anlagemünzen (Bullionmünzen) sind Münzen aus Edelmetallen (Gold, Silber, Platin oder Palladium) bei denen der Aufschlag auf den Metallwert nur gering ist, die typischerweise in hohen Auflagen geprägt werden und die als Objekt der Geldanlage oder/und zur Teilhabe an der Wertentwicklung des Edelmetalles dienen. Von diesem Verständnis ausgehend, handelt es sich bei den Krüger-Münzen und den Golddukaten tatsächlich um Anlagemünzen (Bullionmünzen), die etwa bei der Mehrwertsteuer in der Europäischen Union besonders behandelt werden (...).“*

Der Beschwerdeführer unterstelle der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II Nr. 33/2019 einen unionsrechtswidrigen Inhalt, wenn er die gegenständlichen Goldmünzen unabhängig von ihrem Sammlerwert als von ihrem Wirkungsbereich erfasst ansieht. Nach Ansicht der ho Behörde könne die Verordnung lediglich Münzen enthalten, die die Kriterien zur Qualifizierung von Anlagegold in Art 344 Abs 1 der RL 2006/112/EG und damit gleichlautend § 6 Abs 1 Z 8 litj sublit bb UStG erfüllen.

Mit Eingabe vom 11.12.2019 wurde die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt.

II. Das **Bundesfinanzgericht** hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 10.5.2019 beantragte die Bf. die Abfertigung von Gold- und Silbermünzen zum freien Verkehr unter Vorlage einer Zoll-Rechnung mit ausgewiesener 20 %iger MwSt., für die verfahrensgegenständlichen Münzen der Serie „300 Jahre Fürstentum Liechtenstein“ (je 3 Goldmünzen zu CHF 100,00 (1 oz, 31,10 g), CHF 25,00 (1/4 oz, 7,775 g) und CHF 10,00 (0,5 g).

Mit Eingabe vom 23.7.2019 beantragte die Bf. unter Vorlage einer neuen Zoll-Rechnung, nunmehr ohne Ausweis der MwSt., die Erstattung der für die Goldmünzen bezahlten Einfuhrumsatzsteuer iHv. € 7,878,00.

Die Münzen sind im Ursprungsland Liechtenstein gesetzliche Zahlungsmittel, weisen einen Feingoldgehalt von mindestens 900 Tausendstel auf und wurden nach dem Jahr 1800 geprägt. Der Verkaufspreis der Münzen übersteigt den Offenmarktwert ihres Goldgehalts.

Artikelnr.	Feinheit	Nominale (CHF)	Gewicht	Goldpreis (EUR)	Stückpreis (EUR)	% des Offenmarktwerts
28878 999	1000	10	0,5 g	18,37	76,00	413,72
28879 999	1000	25	¼ oz	285,61	743,00	260,14
28880 999	1000	100	1 oz	1.142,45	3.120,00	273,10

1 oz = 31,1034768 g

Tagesmittel des Goldpreises je oz am 10.05.2019 = EUR 1.143,59.

2. Beweiswürdigung

Der angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakt sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß Art. 117 Abs.1 UZK werden die Einfuhr- und die Ausfuhrbeträge erstattet oder erlassen, soweit der der ursprünglichen Zollschuld entsprechende Betrag den zu entrichtenden Betrag übersteigt oder die Zollschuld dem Zollschuldner entgegen Artikel 102 Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe c oder d mitgeteilt wurde.

Gemäß Art. 121 Abs.1 Buchstabe a UZK sind Anträge auf Erstattung oder Erlass nach Artikel 116 innerhalb der folgenden Fristen bei den Zollbehörden zu stellen; im Falle von zu hoch bemessenen Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträgen, Irrtümern der zuständigen Behörden oder Billigkeit: innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der Zollschuld.

Die Fristen des Unterabsatzes 1 Buchstaben a und b werden verlängert, wenn der Antragsteller nachweist, dass er den Antrag infolge eines unvorhergesehenen Ereignisses oder höherer Gewalt nicht fristgerecht stellen konnte.

Richtlinie 2006/112/EG

KAPITEL 5

Sonderregelung für Anlagegold

Abschnitt 1

Allgemeine Bestimmungen

Artikel 344

(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie und unbeschadet anderer Gemeinschaftsvorschriften gilt als „Anlagegold“:

1 . Gold in Barren- oder Plättchenform mit einem von den Goldmärkten akzeptierten Gewicht und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendsteln, unabhängig davon, ob es durch Wertpapiere verbrieft ist oder nicht

2 . Goldmünzen mit einem Feingehalt von mindestens 900 Tausendsteln, die nach dem Jahr 1800 geprägt wurden, die in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehalts um nicht mehr als 80 % übersteigt

(2) Die Mitgliedstaaten können kleine Goldbarren oder -plättchen mit einem Gewicht von höchstens 1 g von dieser Sonderregelung ausnehmen.

(3) Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt der Verkauf von in Absatz 1 Nummer 2 genannten Münzen als nicht aus numismatischem Interesse erfolgt.

Artikel 345

Ab 1999 teilt jeder Mitgliedstaat der Kommission vor dem 1. Juli eines jeden Jahres mit, welche die in Artikel 344 Absatz 1 Nummer 2 genannten Kriterien erfüllenden Münzen in dem betreffenden Mitgliedstaat gehandelt werden. Die Kommission veröffentlicht vor dem 1. Dezember eines jeden Jahres ein erschöpfendes Verzeichnis dieser Münzen in der Reihe C des Amtsblatts der Europäischen Union. Die in diesem Verzeichnis aufgeführten Münzen gelten

als Münzen, die die genannten Kriterien während des gesamten Jahres erfüllen, für das das Verzeichnis gilt.

Von der Umsatzsteuer befreit sind gem. § 6 Abs 1 Z 8 lit j iVm Abs. 4 Z 1 UStG die Einfuhr von Anlagegold, einschließlich Anlagegold in Form von Zertifikaten über sammel- oder einzelverwahrtes Gold und über Goldkonten gehandeltes Gold, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird, sowie die Optionsgeschäfte mit Anlagegold und die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold.

Anlagegold im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

aa) Gold in Barren- oder Plättchenform mit einem von den Goldmärkten akzeptierten Gewicht und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendstel, unabhängig davon, ob es durch Wertpapiere verbrieft ist oder nicht;

bb) Goldmünzen,

- die einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel aufweisen,*
- die nach dem Jahr 1800 geprägt wurden,*
- die in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und*
- die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehaltes um nicht mehr als 80% übersteigt.*

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung ein Verzeichnis jener Münzen aufstellen, die diese Kriterien jedenfalls erfüllen. Die in dem Verzeichnis angeführten Münzen gelten als Münzen, die während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, die genannten Kriterien erfüllen.

Nach Art 345 MwSt-RL teilt jeder Mitgliedstaat der Kommission vor dem 1. Juli jeden Jahres mit, welche Goldmünzen im Sinn der Richtlinienbestimmung in dem betreffenden Mitgliedstaat gehandelt werden. Die Kommission veröffentlicht vor dem 1. Dezember jeden Jahres ein erschöpfendes Verzeichnis dieser Münzen im Amtsblatt. Die in diesem Verzeichnis aufgeführten Münzen gelten als Münzen, die die Kriterien des Art 344 Abs 1 Z 2 erfüllen. Maßgebend sind dabei die Preise bzw. Offenmarktwerte am 1. April eines jeden Jahres.

Die Bf. hat in ihrem Erlassantrag nach Art. 117 UZK die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer für die von ihr eingeführten Goldmünzen mit der Begründung beantragt, die verfahrensgegenständlichen Goldmünzen erfüllen die in der Richtlinie 2006/112/EG genannten Voraussetzungen und sind in der vom BMF herausgegebenen VO BGBl II Nr. 33/2019 genannt.

Wie das Zollamt unter Verweis auf Erwägungsgrund 54 der RL 2006/112/EG ausgeführt hat, war es die Intention des Gesetzgebers, dass die Definition von Anlagegold lediglich Goldmünzen einbeziehen soll, deren Wert u.a. in erster Linie auf dem Preis des in ihnen enthaltenen Goldes beruht.

Entgegen der Ansicht der Bf. sind nicht alle Münzen allein durch die Aufnahme in die Liste steuerfrei, ohne dass auch die weiteren Kriterien wie Feingoldgehalt, Prägung vor 1800, gesetzliches Zahlungsmittel im Ursprungsland und Preis erfüllt sein müssen.

Nur wenn sämtliche Voraussetzungen im Beurteilungszeitpunkt – hier Einfuhr - erfüllt sind, handelt es sich um umsatzsteuerfreie Goldmünzen, selbst dann, wenn sich später der Wert des Goldes erhöht. Die hier verfahrensgegenständlichen Goldmünzen überschreiten – laut vorgelegter Zollrechnung – die maßgebliche Schwelle des den Offenmarktwert ihres Goldgehalts im Einfuhrzeitpunkt um 413 % (10 Franken), 260 % (25 Franken) und 273,10 % (100 Franken).

So sieht es nach Ansicht des Bundesfinanzgericht auch Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz (Hrsg), Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁵ (2017) zu § 6 UStG Rz 188, der hiezu folgendes ausführt:

„Eine weitere Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage ist, dass eine VO-Ermächtigung für die Aufstellung eines Verzeichnisses jener Münzen geschaffen wird, die während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, *die Kriterien für die Steuerfreiheit erfüllen*. Das gilt auch dann, wenn im Laufe des Jahres die maßgebliche Schwelle von 80% überstiegen werden sollte. Die Aufzählung in diesem Verzeichnis ist jedoch keine taxative. Ist eine Münze nicht in der Liste, erfüllt sie jedoch im Zeitpunkt der Lieferung die Kriterien, ist der Umsatz ebenfalls steuerfrei (was der Unternehmer im Einzelfall in geeigneter Form nachzuweisen hat). Der Goldpreis ist dabei grundsätzlich an Hand des aktuellen Tagespreises für Gold zu ermitteln (gemäß Abschn 276c Abs 3 dUStR ist der von der Londoner Börse festgestellte Tagespreis [Nachmittagsfixing] für die Feinunze Gold [1 Unze = 31,1035 Gramm] maßgeblich. Dieser in US-Dollar festgestellte Wert muss anhand der aktuellen Umrechnungskurse in Euro bzw Schilling umgerechnet werden.“

Da die verfahrensgegenständlichen Münzen zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehaltes weit mehr als 80% (zwischen 230% und 413%), somit um ein Vielfaches übersteigt, erfüllen sie nicht sämtliche Kriterien des Art. 344 der Richtlinie 2012/112/EG und sind daher steuerpflichtig.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die Lösung der mit dem vorliegenden Erkenntnis zu beantwortenden Rechtsfragen ergibt sich aus dem Wortlaut der anzuwendenden und im Erkenntnis zitierten Bestimmungen.

Salzburg, am 10. August 2021