



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 12. September 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 8. August 2005, Zahl: 600/00000/4/2005, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass der Berufung vom 15. April 2005 stattgegeben und der Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 18. März 2005, Zahl: 600/00000/2005-2, aufgehoben wird.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat im Zeitraum 26. März 2002 bis 17. Juli 2002 als Anmelderin und Vertreterin des in Deutschland ansässigen Empfängers M insgesamt dreizehn Zollanmeldungen beim Zollamt abgegeben und dabei durch Angabe des Verfahrenscode "4200 0" in Feld 34 des Einheitspapiers jeweils eine so genannte "Unterwegsverzollung" von einfuhrabgabenpflichtigen Waren aus Slowenien beantragt.

In den betreffenden Zollanmeldungen war

- im Feld 8 jeweils die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) DE1;
- im Feld 14 die für die Bf für diese Zwecke vergebene "Sonder-UID" für Spediteure;
- im Feld 17a der Code "DE" für das Bestimmungsland Deutschland und
- im Feld 44 der Vermerk "Steuerbefreiende Lieferung (Befreiung von der EUSt)" angegeben.

Die Abfertigungen wurden antragsgemäß durchgeführt und die Waren im Anschluss an die steuerfreie Einfuhr unmittelbar nach Deutschland geliefert.

Auf Ersuchen der Oberfinanzdirektion wurden die betreffenden Vorgänge nachträglich von der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll (ABZ) des Zollamtes Salzburg überprüft, nachdem festgestellt worden war, dass die Inhaberin der UID DE1, GM, die Geschäftstätigkeit bereits 1995 eingestellt hat. Die Nachschau bei der Bf hat ergeben, dass die tatsächliche UID des in den Zollanmeldungen angegebenen Empfängers DE2 lautet und bei der Abfertigung eine unrichtige UID erklärt worden ist, die ursprünglich auch in der Vollmacht angeführt war, die der Empfänger der Bf im Dezember 1996 erteilt hat. Eine UID-Anfrage der Stufe 2 (Bestätigung der Gültigkeit der in der Anfrage angeführten, von einem anderen Mitgliedstaat vergebenen UID für einen bestimmten Namen unter einer bestimmten Anschrift in einem anderen Mitgliedstaat) hat die Bf anlässlich der Abfertigungen nicht gestellt.

Ablieferungsnachweise an den Empfänger in Deutschland konnten von der Bf vorgelegt werden, die Erwerbsteuer für die Lieferungen ist vom Empfänger jedoch laut Aktenlage nicht entrichtet worden.

Mit Bescheid vom 18. März 2005 hat das Zollamt Salzburg der Bf mitgeteilt, sie habe eine aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens "Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer, Zollverfahrenscode 4200)" entstandene Verpflichtung in den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht erfüllt. Für die Bf als Anmelder sei dadurch gemäß Artikel 204 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG die Eingangsabgabenschuld in Höhe von EUR 20.294,61 (Einfuhrumsatzsteuer) entstanden. Überdies sei als Folge dieser Nacherhebung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von EUR 2.635,48 zu entrichten.

Gegen den Bescheid erhob die Bf mit Schreiben vom 15. April 2005 Berufung und brachte zusammenfassend vor, dass bei Beginn der Geschäftsbeziehungen zwischen der Bf und der M offensichtlich irrtümlich die UID von GM bekannt gegeben worden wäre. Eine Anfrage beim UID-Büro in Wien habe ergeben, dass die angegebene UID aufrecht und gültig sei. Es stehe außer Streit, dass die M im Jahr 2002 und bis jetzt über eine gültige UID verfüge. Ein Antrag der Bf auf Berichtigung der UID sei durch die Zollbehörde mit der Begründung abgelehnt worden, dass der Empfänger die Erwerbsbesteuerung in Deutschland nicht durchgeführt habe. Diese Ansicht entspreche nicht der Rechtslage, da die Erwerbsteuerbarkeit durch die UID des Abnehmers gegeben sei. Weiters lasse sich aus dem Umsatzsteuergesetz nicht ableiten, dass eine nachträgliche Berichtigung einer UID nicht zulässig wäre. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben. Informativ werde noch

mitgeteilt, dass beim Finanzamt Graz-Stadt für die M eine Steuernummer beantragt und die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer rückgefordert werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führt die Rechtsmittelbehörde erster Instanz nach Zitierung der relevanten gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen aus, dass der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich UID des Abnehmers gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl Nr. 401/1996, buchmäßig nachzuweisen habe. Der Unternehmer habe dazu gemäß § 6 dieser Verordnung ua den Namen, die Anschrift und die UID des Abnehmers aufzuzeichnen.

Es sei unbestritten, dass in den verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen nicht die UID des tatsächlichen Abnehmers angeführt sei. Eine Überprüfung der UID im so genannten Bestätigungsverfahren (Stufe 2) sei nicht erfolgt. Der Buchnachweis sei nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und Lehre eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung, wobei die Steuerfreiheit selbst dann zu versagen sei, wenn die übrigen sachlichen Voraussetzungen gegeben seien. Die nach § 6 der oa Verordnung buchmäßig nachzuweisende UID des Abnehmers sei die richtige UID des wirklichen Abnehmers. Entscheidend sei einzig und allein, dass durch die fehlerhafte Aufzeichnung der UID 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. Aus dem Grundsatz, dass die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen leicht überprüfbar aus der Buchführung zu ersehen seien müssen, ergebe sich, dass die erforderlichen Aufzeichnungen laufend vorgenommen werden müssten und dass der Buchnachweis unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes gegeben sein müsse. Berichtigungen oder Ergänzungen des Buchnachweises müssten jedenfalls vor einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuernachschau vorgenommen werden.

Dadurch, dass der erforderliche Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht geführt worden sei, wären Pflichten, die sich bei einfuhrabgabenpflichtigen Waren aus der Inanspruchnahme dieses Zollverfahrens ergaben, nicht erfüllt worden. Der angefochtene Bescheid sei daher zu Recht ergangen.

Mit Schreiben vom 12. September 2005 brachte die Bf Beschwerde gegen den Bescheid vom 8. August 2005 ein. In der Begründung bringt die Bf im Wesentlichen vor, es sei entscheidend, dass der Abnehmer über eine UID verfüge. In der vom Zollamt angeführten Verordnung sei nicht geregelt, dass das Fehlen einer UID im Zeitpunkt der

innergemeinschaftlichen Lieferung oder die irrtümliche Verwendung einer anderen UID nicht zu einem späteren Zeitpunkt korrigiert werden könne. Die Rechtsansicht der Zollverwaltung könne weder aus der Verordnung über den buchmäßigen Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung noch aus dem Gesetzestext des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) und auch nicht aus den EU-Richtlinien abgeleitet werden. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) habe mit Erlass vom 11. Juli 2005 zu dieser Frage Stellung genommen und die USt-Richtlinien (Rz 2584) geändert. Das Finanzministerium verlange weiterhin die Aufzeichnung unmittelbar nach der Umsatzausführung, räume jedoch nunmehr die Möglichkeit ein, anlässlich der Umsatzsteuer-Nachschauen und Betriebsprüfungen einzelne fehlende Teile des Buchnachweises (z.B. die [richtige] UID des Abnehmers) innerhalb eines Monats zu erbringen. Diese Änderung der Umsatzsteuerrichtlinie entspreche der geltenden Rechtslage, insbesondere unter Berücksichtigung der Aussagen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02, wonach ein formeller Buchnachweis nicht als materiellrechtliche Voraussetzung für eine Steuerfreiheit angesehen werden könne, wenn sonst alle Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen. Auf Grund eines Irrtums sei eine falsche UID verwendet worden. Noch während des Prüfungsverfahrens sei dieser Irrtum erkannt und dadurch berichtigt worden, dass der Zollbehörde die UID bekannt gegeben wurde. Diese Korrektur und nachträgliche Bekanntgabe der richtigen UID reiche aus den dargestellten Gründen aus, um sämtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit zu erfüllen.

In der Information des BMF vom 16. August 2005 "Sonder-UID für Spediteure" werde noch einmal zu dieser Rechtsfrage Stellung genommen, das oben beschriebene Verfahren dabei nochmals dargestellt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Geschäftsabwicklung mit der Sonder-UID 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 des Empfängers) gemacht habe. Die Anordnung bestehe darin, die fehlerhaften Daten zu korrigieren, 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 möglich sei. Die Steuerfreiheit bleibe dabei aufrecht. Nur in jenen Fällen, in denen eine materiellrechtliche Voraussetzung fehle (z.B. Ware verbleibt im Inland), führe dies zum Verlust der Steuerfreiheit.

Zum Vorwurf des Zollamtes, die UID sei nicht im so genannten Bestätigungsverfahren abgefragt worden, führt die Bf aus, dass die einzige Rechtsfolge, die mit einem durchgeführten bzw. nicht durchgeführten Bestätigungsverfahren (Abfrage beim UID-Büro)

verbunden sei, aus Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 resultiere (Vertrauensschutz). Würden nämlich die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorliegen und habe der Erwerber unrichtige Angaben gemacht (z.B. dadurch, dass er eine nicht aufrechte UID bekannt gegeben hat), bleibe es nur dann bei der Steuerbefreiung, wenn der Lieferant mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt habe. Dieser Sorgfaltsmaßstab gebiete es, dass er die UID überprüfe. Ein derartiger Anwendungsfall liege jedoch gar nicht vor. Im gegenständlichen Fall gehe es darum, dass irrtümlich eine falsche UID verwendet und nachträglich die richtige beigebracht worden sei. Somit würden sämtliche Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen und es könne dahingestellt bleiben, ob eine Anfrage der UID im Bestätigungsverfahren gemacht wurde.

Schließlich werde darauf hingewiesen, dass die M beim Finanzamt Graz-Stadt eine Steuernummer erhalten habe und die im Jahr 2002 streitgegenständlichen – nach Ansicht des Zollamtes nicht steuerfreien – innergemeinschaftlichen Lieferungen dort erklärt habe. Das Finanzamt habe diese innergemeinschaftlichen Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt und somit im Jahr 2002 keine Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Die Einfuhr der Gegenstände, die vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden, ist gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 steuerfrei; 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.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt gemäß Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 vor, wenn bei einer Lieferung folgende Voraussetzungen vorliegen:

1.	Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2.	der Abnehmer ist

	a)	ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
	b)	eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
	c)	bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und
3.		der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die Voraussetzungen des Abs. 1 müssen gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG 1994 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.

Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gemäß Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl Nr. 401/1996, muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7 UStG 1994) die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. So hat der Unternehmer gemäß § 6 der Verordnung ua auch den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers aufzuzeichnen.

Das Zollamt wirft der Bf in diesem Zusammenhang vor, sie habe den Buchnachweis in den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht erbracht, weil in den Zollanmeldungen eine unrichtige UID des Empfängers angegeben worden ist.

Soweit der Inhalt der schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Anmeldung nicht bereits durch die Durchführungsbestimmungen zum Zollkodex festgelegt ist, hat der Bundesminister für Finanzen diese Festlegung gemäß § 54a ZollR-DG mit Verordnung

zu treffen.

Bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung (Feld 37: Code "42") ist 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 1998 - ZollAnm-V) in Feld 8 "Empfänger" des Einheitspapiers die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers einzutragen; zusätzlich ist in derartigen Fällen im Feld 14 "Anmelder oder Vertreter" die für den Anmelder für diese Zwecke vergebene Sonder-Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben.

Unstrittig ist, dass die Bf in den dreizehn eingangs erwähnten Zollanmeldungen im Feld 8 als Empfänger M in Deutschland und zusätzlich die UID DE1 eingetragen hat. Diese UID gehörte jedoch GM. Der Fehler kam dadurch zustande, dass die genannte UID auf der Vollmacht gemäß Artikel 5 ZK, die der Empfänger am 27. Dezember 1996 der Bf erteilt hat, angeführt war. GM hat die Geschäftstätigkeit laut Aktenlage bereits am 31. Dezember 1995 eingestellt. Mit Schreiben vom 20. Februar 1997 erhielt der Empfänger vom Bundesamt für Finanzen auf Antrag die UID DE2, hat es aber offenbar verabsäumt, die Bf, die keine Zweifel an der Gültigkeit der vorgelegten UID hatte, zeitgerecht darüber zu informieren.

In den verfahrensgegenständlichen Zollanmeldungen wurde von der Bf als Anmelder daher der richtige Empfänger mit einer unrichtigen UID angegeben.

Die in Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 aufgezählten Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt, d.h. es liegen innergemeinschaftliche Lieferungen vor. Abgesehen von der (richtigen) UID des Abnehmers lag auch bereits bei Ankündigung der Betriebsprüfung/Zoll bei der Bf ein vollständiger Buchnachweis vor. Laut Aktenvermerk vom 18. März 2005 sind dem Prüfer der ABZ am 16. Februar 2005 von der Bf 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 wurde von der Bf demnach noch während der laufenden Prüfung nachgebracht.

Im Zusammenhang mit der Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für den Verkauf von Kunstwerken aus einem Nachlass an einen ausländischen Abnehmer wegen fehlenden Buchnachweises hat der Verfassungsgerichtshof erkannt, dass es gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot verstößt, wenn ungeachtet des völlig zweifelsfreien Vorliegens der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des in Rede stehenden Umsatzes die Steuerbefreiung allein deshalb nicht gewährt wird, weil der darüber hinausgehende – also bloß formelle – Buchnachweis fehlt (Erkenntnis vom 12.12.2003, B 916/02).

Dieses Erkenntnis ist auch im vorliegenden Fall von Relevanz, in dem die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im Binnenmarkt an die Stelle der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen tritt, auch wenn der Anwendungsbereich weniger weit ist.

Es erscheint nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates überzogen, die Steuerfreiheit zu versagen, wenn sich herausstellt, dass die vom Unternehmer aufgezeichnete UID des Abnehmers unrichtig ist und unter Hinweis auf die leichte Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen der Steuerbefreiung keine nachträgliche Berichtigung zuzulassen.

Obwohl der Verfassungsgerichtshof dem Buchnachweis im genannten Erkenntnis die Eignung einer materiellen Voraussetzung abspricht, führt die belangte Behörde in der Begründung der angefochtenen Entscheidung aus, entscheidend sei einzig und allein, dass durch die fehlende Aufzeichnung der UID 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 ist der Buchnachweis eine reine Formvorschrift, also bloß eine verbindliche Dokumentation bestimmter Geschäftsfälle in buchhalterischer Form. Was die leichte Nachprüfbarkeit betrifft, so genügt es, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen ein zweifelsfreies Auffinden und Überprüfen des Geschäftes ohne besondere Rechenoperationen und ohne zusätzliche Unterlagen ermöglichen.

Der Buchnachweis muss zeitnah geführt werden. Eine nachträgliche Erbringung des Buchnachweises ist nicht möglich, spätere Ergänzungen und/oder Korrekturen sind jedoch zulässig (siehe *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz 1994, § 18 Tz 61).

Zum Einwand des Zollamtes, eine allfällige Ergänzung und/oder Korrektur sei nach Beginn einer Betriebsprüfung nicht mehr möglich, ist auch auf Rz 2584 der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 hinzuweisen, wonach dem Unternehmer nach Beginn einer Umsatzsteuernachschaue oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen ist, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen (Richtlinie des BMF vom 13.07.2005, 09 4501/58-IV/9/00).

Ergänzend ist 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 ist und nach Ansicht der Lehre mit dem gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben nicht vereinbar erscheint.

So wird etwa in *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 3. Teil, Kap. I.B.4.2. die Auffassung vertreten, dass die Steuerbefreiung auch bei fehlendem oder mangelhaftem Buchnachweis gewährt werden müsste, sofern durch den Unternehmer

glaubhaft gemacht werden kann, dass die Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen vorliegen.

Zur Aufzeichnung der UID des Abnehmers einer innergemeinschaftlichen Lieferung wird Folgendes ausgeführt:

"Die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Abnehmers zählt nicht zu den in Art 7 Abs 1 UStG aufgezählten Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung. Die Formulierung des § 5 VO [BGBl 1996/401], dass vom Unternehmer „die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen“ sind, ist daher missverständlich. Zu einer Erweiterung der in Art 7 Abs 1 UStG gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen ist der Verordnungsgeber nicht ermächtigt. Die Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer stellt lediglich ein Nachweiserfordernis dar. Der Unternehmer kann deshalb die innergemeinschaftliche Lieferung auch dann steuerfrei belassen, wenn die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Abnehmers noch nicht vorliegt, sofern er diese später erhält."

Die Bf wurde von der belangten Behörde anlässlich der Betriebsprüfung aufgefordert, bis 17. März 2005 Nachweise über eine erfolgte Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer vorzulegen. Von einer Nachforderung der Einfuhrumsatzsteuer könne nur in jenen Fällen abgesehen werden, in denen der Nachweis der ordnungsgemäßen Erwerbsbesteuerung beim Warenempfänger erbracht werde.

Tatsächlich wirkt sich der Umstand, dass M für die betreffenden Lieferungen laut Auskunft des zuständigen Finanzamtes vom März 2005 keine Erwerbsbesteuerung durchgeführt hat, jedoch nicht aus, da es hinsichtlich der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen darauf ankommt, dass der Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar ist. Den Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit erbringt der Unternehmer durch die UID des Abnehmers. Damit gibt dieser zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Ob es tatsächlich zur Besteuerung kommt, ist nicht ausschlaggebend.

In seiner Berufungsentscheidung vom 19. Mai 2006, GZ. ZRV/0104-Z3K/05, kam der Unabhängige Finanzsenat aus den angeführten Gründen zu dem Schluss, dass die Bf die Pflichten erfüllt hat, die sich bei den einfuhrabgabepflichtigen Waren, die Gegenstand der dreizehn betreffenden Zollanmeldungen sind, aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden sind, ergeben. Eine Einfuhrzollschuld gemäß Artikel 204 ZK sei nicht entstanden. Der Beschwerde wurde daher stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Gegen diese Berufungsentscheidung hat die Berufungsbehörde der ersten Stufe Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erhoben.

Mit Erkenntnis vom 18. Oktober 2007, Zl. 2006/16/0108, hat der VwGH den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

In den Entscheidungsgründen führt der VwGH im Wesentlichen aus, dass die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung die Erwerbssteuerbarkeit beim Abnehmer voraussetze. Diese sei nach den Vorschriften des Staates zu beurteilen, der für die Besteuerung zuständig sei. Es genüge, wenn der Erwerb im anderen Mitgliedstaat steuerbar sei. Den Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit erbringe der Unternehmer durch die UID des Abnehmers. Damit gebe er zu erkennen, dass er im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliege. Ob dieser die Erwerbsbesteuerung tatsächlich durchführt, brauche nicht nachgewiesen zu werden. Die in den Anmeldungen angegebene UID des Abnehmers sei zwar unrichtig gewesen, dieser Abnehmer verfügte aber über eine gültige UID und der Anmelder habe im Zuge der Betriebsprüfung den Buchnachweis erbracht.

Dadurch dass der Anmelder den buchmäßigen Nachweis der Erwerbssteuerbarkeit jedenfalls nachgebracht hat, habe er seine Pflichten insofern erfüllt. Das beschwerdeführende Zollamt übersehe in seiner Beschwerde mit der Behauptung, die vom Abnehmer bekannt gegebene UID sei zum Zeitpunkt der Lieferung nicht gültig gewesen und der Anmelder habe keine Überprüfung der UID veranlasst, dass der Abnehmer über eine gültige UID im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung verfügt habe und es nicht allein entscheidungswesentlich sei, welche UID dem Lieferer vom Abnehmer irrtümlich oder vorsätzlich in Vorbereitung der Nichterwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat bekannt gegeben werde; entscheidend sei letztlich der buchmäßige Nachweis. Mit der Bekanntgabe einer UID gebe der Abnehmer dem Lieferer gegenüber jedenfalls bekannt, dass er eine Erwerbsbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat beabsichtige. Ob er eine solche durchführe, sei vom Lieferer nicht nachzuweisen. Dass der Anmelder zunächst keine weitere Überprüfung der UID vorgenommen habe, schade ihm im Beschwerdefall nicht, weil ihm der buchmäßige Nachweis der Erwerbsbesteuerung in dem anderen Mitgliedstaat letztlich doch gelungen sei.

Der Nachweis der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung sei im Beschwerdefall vom Anmelder zu führen und von ihm auf Verlangen zu erbringen gewesen. Dies sei ihm – wie bereits festgestellt – nach den bereits durchgeführten Lieferungen im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich gelungen. Davon sei zu unterscheiden, dass die als unverzichtbare Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung anzusehende Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Erwerbs – wie das beschwerdeführende Zollamt mit Recht verlange – im Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung gegeben sei. Diese materielle Voraussetzung habe im Beschwerdefall vorgelegen. Wenn das beschwerdeführende Zollamt die Ansicht vertrete, der Nachweis bestehe allein in der Angabe der UID in der Anmeldung und eine spätere Nachweisführung sei ausgeschlossen, dann habe es aus den dargestellten Gründen die Rechtslage verkannt.

Mit seinem Vorbringen in der Beschwerde habe das beschwerdeführende Zollamt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt.

Der angefochtene Bescheid erwies sich jedoch aus einem anderen Grund als rechtswidrig. Der Unabhängige Finanzsenat hat die Berufungsvorentscheidung nämlich gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben und keine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz verfügt. Damit handelt es sich 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. Gerade dies war im Beschwerdefall aber nicht anzunehmen, weil durch die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung neuerlich über die Berufung gegen die Abgabenvorschreibung zu entscheiden war.

Um die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung ersatzlos zu beseitigen, war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 18. Mai 2006, Zl. 2003/16/0009).

Salzburg, am 22. November 2007