

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., Adr, vom 23. Juni 2006, gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 24. Mai 2006, Zahl 900000/nnnnn/2006, betreffend die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer und Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der Spruch der Berufungsvorentscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Berufung der Bf, Adr, vom 17. Mai 2006 gegen den Bescheid vom 4. Mai 2006, Zahl 900000/xxxxx/09/2006, wird stattgegeben und der Bescheid aufgehoben.

Die Berufungen gegen die Bescheide 900000/xxxxx/06 bis 08/2006 werden als un begründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide mit der Maßgabe bestätigt, dass der jeweilige Spruch bis zum Wort „Belastungsanzeige“ wie folgt lautet:

„Für die Bf, Adr ist für die unter der im Berechnungsblatt ausgewiesenen WE-Nr. in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführten Waren die Einfuhrumsatzsteuerschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden. Daneben ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.“

Entscheidungsgründe

Mit den Bescheiden vom 4. Mai 2006, ZIn. 900000/xxxxx/06 bis 09/2006, schrieb das Zollamt Feldkirch der Beschwerdeführerin (Bf) gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm Art. 220 Abs. 1 ZK und § 2 Abs. 1 ZollR-DG Einfuhrumsatzsteuer und die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in folgender Höhe vor:

	Einfuhrumsatzsteuer	Abgabenerhöhung
Zahl 900000/xxxxx/06/2006:	1.136,95	40,00
Zahl 900000/xxxxx/07/2006	1.233,15	41,68
Zahl 900000/xxxxx/08/2006	2.399,09	43,12
Zahl 900000/xxxxx/09/2006	1.277,60	9,28

Aufgrund der Angabe einer unrichtigen UID-Nr. seien die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) – Anhang Binnenmarktregelung nicht erfüllt.

In der dagegen in einem gemeinsamen Schriftsatz erhobenen Berufung vom 17. Mai 2006 brachte die Bf vor, dass in den Verzollungen aus Versehen eine falsche UID-Nr. verwendet worden sei. Die in der Eingabemaske des Verzollungsprogrammes gespeicherte UID-Nummer sei versehentlich nicht gelöscht und mit der richtigen Nummer ersetzt worden. Man ersuche daher der Berufung stattzugeben und die Zollquittungen auf die richtige UID-Nr. abzuändern

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2006 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 23. Juni 2006, nach Vorhalt ergänzt mit Schreiben vom 9. Juli 2007, der Rechtsbehelf der Beschwerde eingebracht.

Darin wird die ersatzlose Aufhebung des Bescheides (gemeint sind die Nachforderungsbescheide des Zollamtes Feldkirch) beantragt. Es sei nicht verständlich, dass eine Steuerschuld nach Art. 204 ZK deshalb entstehen solle, weil der Fehler von der Behörde entdeckt worden sei. Wenn der Fehler selbst entdeckt worden sei und der Behörde mitgeteilt worden wäre, hätte er nach der weiterhin geübten Praxis behoben worden werden können.

Die materiellen Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 UStG 1994 seien erfüllt. Die betreffenden Waren seien in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden, der Abnehmer sei ein Unternehmer, der die Waren für sein Unternehmen erworben habe und dieser verfüge über eine im anderen Mitgliedstaat ausgestellte UID. Der Erwerb sei dort steuerbar.

Der Unabhängige Finanzsenat hat Beweis erhoben durch Einsicht in die Niederschrift vom 4. Mai 2006 über die durchgeführte Prüfung, in den Abgabenakt des Zollamtes Feldkirch sowie in die den Nachforderungsbescheiden zugrunde liegenden Anmeldungen.

Daraus ergibt sich folgender Sachverhalt:

Mit den Warenanmeldungen WE-Nr. 976/000/801604/02/5 vom 2. Juni 2005, AT 976/000/-800673/03/5 vom 7. März 2005, AT 976/000/802661/08/5 vom 7. September 2005, AT 976/-000/803236/06/5 vom 3. November 2005 und 976/000/800266/33/6 vom 8. Februar 2006 beantragte die Bf., ein Transport- und Speditionsunternehmen, als Anmelderin und unter Verwendung der ihr zu diesem Zweck zugewiesenen Sonder-UID beim Zollamt Wolfurt die Überführung von diversen Gardinenstoffen in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer wegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 (Binnenmarktregelung – BMR).

In den Anmeldungen war als „Versender/Ausführer“ jeweils die E. in der Schweiz und als Empfänger die Empf1, die Empf2, die Empf3 bzw. die Empf4 angegeben.

Anlässlich einer nachträglichen Überprüfung durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll wurde laut Tz 4.3 der Niederschrift vom 4. Mai 2006 festgestellt:

„In sämtlichen oben angeführten Einfuhranmeldungen wurde vom Anmelder unrichtigerweise für die jeweiligen Warenempfänger (Abnehmer) die UID-Nr. nnnnnnnn erklärt. Bei dieser handelt es sich jedoch um eine UID-Nr. der B..“

In der Anmeldung mit der WE-Nr. AT/976/000/800266/33/6 vom 8. Februar 2006 ist die zutreffende UID-Nr. in der der Anmeldung beiliegenden Rechnung vermerkt. In den übrigen Abfertigungsfällen verfügt die Bf. nicht über die den Warenempfängern zugewiesene UID-Nr.

In der Folge forderte das Zollamt Feldkirch mit den bekämpften Bescheiden vom 4. Mai 2006 die unerhoben gebliebene Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG und Art. 220 Abs. 1 ZK von der Bf nach.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer).

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 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 auszugsweise:

(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 aufzubewahren; die nachzuweisenden Voraussetzungen müssen daraus leicht nachprüfbar zu ersehen sein.

Auf Grund des Art. 7 des UStG 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:

„§ 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 Nach-

weis 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, Konnossemente 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.“

Die Bf beantragte als Anmelderin jeweils die Befreiung der in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 und gab in den Anmeldungen ihre zu diesem Zweck zugeteilte Sonder-UID an. Die Bf hatte somit die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 buchmäßig nachzuweisen.

Wie dieser Nachweis zu führen ist, wird gemäß Art. 7 Abs. 3 UStG durch die Verordnung des Bundesministers für Finanzen bestimmt. Nach dessen § 5 sind die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der UID-Nr. des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen.

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, Umsatzsteuer – Kommentar*³, Art. 28 BMR Tz. 4 und 5).

Nach den Angaben in den Anmeldungen war die Empf1 Abnehmerin der unter WE-Nr. AT/976/000/801604/02/5, die Empf2 für die unter den WE-Nrn. AT/976/000/802661/08/5 und AT 976/000/800673/03/5, die Empf3 für die unter WE-Nr. AT/976/000/803236/06/5 und die Empf4 für die unter WE-Nr. AT/976/000/800266/33/6 abgefertigten Waren. In den Anmeldungen war zwar jeweils eine UID-Nummer angegeben, es war aber eine solche eines anderen Unternehmens. Nur in der der Anmeldung beigefügten Rechnung zu WE-Nr. AT/976/000/800266/33/6 (Empf4) scheint die zutreffende UID-Nr. auf.

Damit hat die Bf. als Anmelderin mit Ausnahme der Abfertigung unter WE-Nr. AT/976/000/800266/33/6 aber nicht alle Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994, die für eine Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer erforderlich sind, buchmäßig nachweisen können

Mangels Bekanntgabe der UID-Nr. durch die jeweiligen Abnehmer konnte die Bf nicht davon ausgehen, dass diese im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegen und daher die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftlichen Lieferungen zu Recht in Anspruch genommen werden könne.

Die Bf hat offensichtlich nicht nur das Bestätigungsverfahren nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994 nicht in Anspruch genommen sondern in sorgfaltswidriger Art und Weise eine ihr aus einem früheren Abfertigungsfall bekannte UID-Nr. für die bescheidegenständlichen Abfertigungen herangezogen. Dies sogar in Fällen, in denen die Warenempfänger in einem anderen Mitgliedstaat ihren Sitz hatten als in dem Mitgliedstaat, der die verwendete UID-Nr. vergeben hat.

Daraus ergibt sich, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung der Waren in das Zollverfahren zur Überführung in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Wirkung (Verfahrenscode 4200) nicht vorlag.

Gemäß Artikel 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entsteht eine Zollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 ZK genannten Fällen eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwe-

cken 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.

Nach Artikel 204 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Zollschuldner ist gemäß Artikel 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gilt das Zollrecht bei der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben), soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Da wie oben ausgeführt mangels Vorliegens eines entsprechenden Buchnachweises die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer mit Ausnahme des Falles mit der WE-Nr. AT 976/000/800266/33/6 nicht vorlagen, entstand für die Bf, als der Person, die den Nachweis zu führen hat, im Zeitpunkt der Überführung der Waren in das Zollverfahren die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG.

Der Spruch war daher entsprechend abzuändern.

Wenn die Bf. vorbringt, dass die materiellen Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 3 iVm Art. 7 UStG erfüllt seien, weil die betreffenden Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden und die Abnehmer Unternehmer seien, die die Waren für ihr Unternehmen erworben hätten und über eine im anderen Mitgliedstaat ausgestellt UID-Nr. verfügen würden, wird übersehen, dass es für die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht nur auf die Übergabe und Übernahme der Ware durch den in der Anmeldung genannten Abnehmer ankommt. Für die Teilnahme am innergemeinschaftlichen Verkehr ist eine zu verwendende UID-Nr. Voraussetzung und die innergemeinschaftliche Lieferung hat als Tatbestandsmerkmal jedenfalls das Vorhandensein einer gültigen UID-Nr. des in diesem Verfahren auftretenden Abnehmers. Gibt

der Abnehmer keine UID-Nr. bekannt, kann auch keine begünstigte innergemeinschaftliche Lieferung an ihn erfolgen. (vgl. auch VwGH 18. 12. 2006, 2006/16/0070).

Da im Fall der Abnehmerin Empf4 der buchmäßige Nachweis einschließlich der zutreffenden UID-Nr. vorliegt, war dieser Bescheid aufzuheben. In den übrigen Fällen hat die Bf. im Zeitpunkt der jeweiligen Anmeldung nicht über die erforderliche UID-Nr. verfügt. Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG mit den Bescheiden Zahl 900000/xxxxx/06 bis 08/2006 vom 4. Mai 2006 erfolgte daher dem Grunde nach, wenn auch unter Anwendung eines anderen Zollschuldtatbestandes, zu Recht.

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung ergibt sich aus § 108 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG, wonach bei der Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Einfuhrumsatzsteuerschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Einfuhrumsatzsteuerschuld, eine Abgabenerhöhung zu entrichten ist, die dem Betrag entspricht, der an Säumniszinsen angefallen wäre. Nach Art. 220 ZK kommt es nicht auf den Grund der Zollschuldentstehung (hier Einfuhrumsatzsteuerentstehung) an. Es betrifft sämtliche Entstehungstatbestände (vgl. *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht Kommentar³ Art. 220, Rz 14). Einer Änderung der Säumniszeiträume bedarf es daher nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Juli 2007