



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. vom 27. März 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 1. März 2007, Zl. 111, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird dahingehend abgeändert, dass der Bescheid vom 6. Juni 2005, Zl. 222, aufgehoben wird.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) fand über den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 eine Nachschau nach § 24 ZollR-DG statt. Gegenstand dieser Nachschau war die Überprüfung von Anmeldungen zur Überführung von Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode 4200). Die Prüfungsorgane stellten u.a. fest, dass hinsichtlich der von den Zollanmeldungen WE-Nrn.: 001, 002 und 003 erfassten Sendungen keine Nachweise über die innergemeinschaftliche Weiterlieferung vorgelegt worden seien.

Hinsichtlich der mit den Anmeldungen WE-Nrn.: 004 und 005 erfolgten Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr lägen keine Vermerke in den Abliefernachweisen über die Anlieferung bei den Empfängern vor. (Punkte 3.6.2. und 3.6.3. der Niederschrift vom 2. Juni 2005, Zl. 333).

Das Zollamt nahm die Feststellungen zum Anlass und schrieb der Bf. mit Bescheid vom 6. Juni 2005, Zl. 222, für jene eingangsabgabenpflichtigen Waren, die mit den genannten

Anmeldungen im Zeitraum vom 23. Jänner 2004 bis 23. April 2004 in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung überführt wurden, gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 71a ZollR-DG Einfuhrumsatzsteuer in der Höhe von 5.032,76 Euro sowie gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung von 256,43 Euro zur Entrichtung vor.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass bei den genannten Sendungen keine Nachweise über die unmittelbare innergemeinschaftliche Weiterlieferung vorgelegt worden seien, wodurch die Bf. einer an die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 geknüpften Verpflichtung nicht nachgekommen sei.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 6. Juli 2005. Darin brachte die Bf. vor, dass nunmehr (die Anmeldungen WE-Nrn.: 001, 002 und 003 betreffend) jeweils eine Faktura an den in der Anmeldung genannten, in Griechenland ansässigen Abnehmer sowie eine Übernahmebestätigung dieses Abnehmers auf den Auslieferungspapieren einer griechischen Spedition vorgelegt werde. Zudem habe der Abnehmer die Übernahme der Waren auch auf den Fakturen nochmals bestätigt. Zu den Anmeldungen WE-Nrn.: 004 und 005 übermittelte die Bf. jeweils eine Übernahmebestätigung der Spedition X-GmbH auf dem Lieferschein/Gegenschein, eine Übernahmebestätigung des in Großbritannien ansässigen Abnehmers auf der Faktura sowie die entsprechenden Übernahmebestätigungen auf den Lieferscheinen.

Dem Unternehmer sei auch nach Beginn einer Umsatzsteuernachschaubetriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist die Möglichkeit zu geben, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises zu erbringen. Dies sei hiermit erfolgt, womit der buchmäßige Nachweis über die innergemeinschaftliche Weiterlieferung nunmehr vollständig vorliege.

Das Zollamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2007 als unbegründet ab. Es sah die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen als nicht geeignet an, die Beförderung oder Versendung der Waren zu den jeweiligen in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Abnehmern nachzuweisen. Nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen und der Sachverhaltsannahmen zu den einzelnen Anmeldungen stellte es fest: WE-Nr.: 001 vom 23. Jänner 2004:

Die Übernahmebestätigung auf dem Lieferschein/Gegenschein der Bf. vom 22. Jänner 2004 enthalte lediglich eine nicht lesbare Unterschrift, aber kein Datum und keinen Firmenstempel. Zu welcher Person bzw. Firma diese Unterschrift gehöre, sei nicht feststellbar. Das vorgelegte, in griechischer Sprache verfasste Telefax der Internationalen Spedition Z. GmbH, bei dem es sich laut Parteierklärung um ein Auslieferungspapier handle, weise keine Übernahmebestätigung mit Firmenstempel, Datum und Unterschrift auf.

WE-Nr.: 002 vom 10. Februar 2004:

Die Übernahmebestätigung auf dem Lieferschein/Gegenschein der Bf. vom 10. Februar 2004 enthalte lediglich eine nicht lesbare Unterschrift, aber kein Datum und keinen Firmenstempel. Zu welcher Person bzw. Firma diese Unterschrift gehöre, sei nicht feststellbar. Das vorgelegte, in griechischer Sprache verfasste Telefax der Internationalen Spedition Z. GmbH, bei dem es sich laut Parteierklärung um ein Auslieferungspapier handle, weise keine Übernahmebestätigung mit Firmenstempel, Datum und Unterschrift auf. Das 14 Monate später in griechischer Sprache vorgelegte Telefax der T. vom 27. April 2005 (betreffend eine Sendung über 197 kg) weise zwar eine Unterschrift auf, aber keinen lesbaren Firmenstempel. Dies gelte auch für drei Telefaxkopien von Rechnungen mit Unterschrift. Auch diese Unterlagen enthielten weder einen lesbaren Firmenstempel noch ein Datum oder eine Übernahmebestätigung.

WE-Nr.: 003 vom 09. März 2004:

Die Übernahmebestätigung auf dem Lieferschein/Gegenschein der Bf. vom 09. März 2004 enthalte lediglich eine nicht lesbare Unterschrift, aber kein Datum und keinen Firmenstempel. Zu welcher Person bzw. Firma diese Unterschrift gehöre, sei nicht feststellbar. Das vorgelegte, in griechischer Sprache verfasste Telefax der Internationalen Spedition Z. GmbH, bei dem es sich laut Parteierklärung um ein Auslieferungspapier handle, weise keine Übernahmebestätigung mit Firmenstempel, Datum und Unterschrift auf.

WE-Nr.: 004 vom 12. März 2004:

Der vorgelegte Lieferschein/Gegenschein der Bf. vom 11. März 2004 führe als Lieferadresse „X-GmbH, Adr.“ an und enthalte weder eine lesbare Unterschrift noch Datum oder Firmenstempel. Zu welcher Person bzw. Firma diese Unterschrift gehöre, sei nicht feststellbar. Der als Telefaxkopie vorliegende Lieferschein der Firma D. Ltd. enthalte zwar Datum und Unterschrift, nicht aber einen Firmenstempel.

WE-Nr.: 005 vom 23. April 2004:

Als Nachweis für die Beförderung oder Versendung zum Erwerber in das übrige Gemeinschaftsgebiet sei von der Bf. ein Lieferschein/Gegenschein vom 22. April 2004 vorgelegt worden, welcher allerdings weder eine lesbare Unterschrift noch Datum oder Firmenstempel aufweise. Der als Telefaxkopie vorliegende Lieferschein der Firma D. Ltd. vom 28. April 2004 enthalte zwar Datum und Unterschrift, nicht aber einen Firmenstempel.

Die Bf. brachte dagegen mit Schriftsätzen vom 27. März 2007 und 25. Mai 2007 fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde ein. Soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz wird darin im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Alle im Bescheid zitierten Zollanmeldungen seien durch das Zollamt formell angenommen worden. Nach Prüfung der Waren seien diese der Bf. überlassen worden. Der Status der Waren habe sich geändert. Die nunmehr als Gemeinschaftswaren im Wirtschaftskreislauf

zirkulierenden Einfuhrgegenstände seien Zug um Zug, also im Anschluss an die Überführung in den freien Verkehr an die Abnehmer in der Gemeinschaft zum Versand gebracht worden. Die in den Zollanmeldungen gelisteten Empfänger hätten die Waren auch empfangen. Das Zollamt habe also nach Prüfung der Voraussetzungen die Zollanmeldungen angenommen, die Zollschuld buchmäßig erfasst und die Steuerfreiheit gewährt. Es komme nicht auf den Empfangs- sondern auf den Versendungsbeleg an.

Gemäß Artikel 201 Abs. 1 Zollkodex entstehe eine Einfuhrzollschuld wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werde oder wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung der Einfuhrabgaben übergeführt werde. Die Zollschuld entstehe in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen werde.

Auch wenn § 71a ZollR-DG dieser These widerspreche, könne nach Ansicht der Bf. bei Entstehen einer Zollschuld nach Artikel 201 Zollkodex diese Schuld kein zweites, drittes oder weiteres Mal entstehen.

In Rz 17 zu Artikel 201 (Witte in Witte) heiße es:

Artikel 204 und Artikel 201 schlossen einander regelmäßig aus. Zwar seien auch nach Annahme der Zollanmeldung Verfehlungen denkbar, etwa die unzulässige Veränderung der Ware während der vorübergehenden Verwahrung zwischen Annahme der Zollanmeldung und Überlassen der Ware, jedoch selten. Folge man dem EuGH (Rz 2c,) sei zu unterscheiden: „Komme es aufgrund der Verfehlung nicht mehr zu einer Überlassung, sei allein eine Zollschuld nach Artikel 204 entstanden. Könne dagegen die Ware trotz Pflichtverletzung überlassen werden, entstehe die Zollschuld nach Artikel 201“.

Demgegenüber könne es ausnahmsweise beim freien Verkehr zur besonderen Verwendung zunächst zur Zollschuldentstehung gemäß Artikel 201 Abs. 1 Buchstabe a mit einem ermäßigten Abgabensatz kommen. Komme der Begünstigte den sich aus der Verwendung ergebenden Pflichten nicht zeitgerecht nach, entstehe wegen Pflichtverletzung eine weitere Zollschuld gemäß Artikel 204 Abs. 1 mit der Höhenbegrenzung gemäß Artikel 208.

Grundsätzlich könnte - der nationale Gesetzgeber sei vermutlich der These einer Pflichtverletzung gefolgt, um im ZollR-DG die Bestimmungen des § 71a zu schaffen - der österreichischen Theorie ja gefolgt werden, stünde dieser die Verwehrung von Heilungstatbeständen des Artikels 859 DVO nicht entgegen.

Der Gemeinschaftsgesetzgeber sehe für eine Zollschuldentstehung des Artikels 204 in Artikel 859 DVO Heilungstatbestände vor, nationale Rechtsvorschriften des österreichischen ZollR-DG fänden darin natürlich keinen Niederschlag. Daraus sei abzuleiten, dass eine Zollschuldentstehung in diesem Sinne auch nicht gegeben sein könne.

Dem Vorbringen, dass der Versendungsnachweis das Maß aller Dinge sei und nicht der Empfangsbeleg, sei auf Grund der dargelegten Umstände zu entsprechen.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 279 Abs. 3 BAO legte die Bf. im weiteren Verlauf des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens mit 16. September 2009 datierte Spediteurbescheinigungen der X-GmbH, Adr1, nach folgendem Muster vor.

„X-GmbH
Anschrift

SPEDITEURBESCHEINIGUNG

<i>Absender:</i> <i>(Name, Anschrift)</i>		<i>Frankatur:</i> <i>frei Haus</i>	
<i>Empfänger:</i> <i>(Name, Anschrift)</i>		<i>Position:</i> <i>(Nr.)</i>	
<i>Signo</i> <i>xx</i>	<i>Anz/Art</i> <i>xx</i>	<i>Inhalt</i> <i>xx</i>	<i>Gewicht/kg</i> <i>xx</i>

Oben angeführte Sendung wurde von uns am ... zum Versand in H. übernommen und wurde am ... gemäß Ihrem Auftrag an die oben angeführte ausländische Firma in das umsatzsteuerliche Ausland ausgeführt.

Wir versichern, dass wir die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen, sowie auf Grund der Geschäftsunterlagen, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, richtig und vollständig gemacht haben.

Ort, Datum

Stempel/Unterschrift"

Mit Eingabe vom 5. November 2010 wurden darüber hinaus zu den strittigen Fällen weitere Beweisunterlagen, wie Zahlungsbelege, Ladeaufträge, Frachtrechnungen, Lieferscheine und E-Mails vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 29. November 2010 zog die Bf. ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Der Unabhängige Finanzsenat brachte die vorgelegten Spediteurbescheinigungen und Beweisunterlagen sowie die eigenen Beweiserhebungen dem Zollamt zur Kenntnis (Vorhalt

vom 10. November 2010).

Die Amtspartei verzichtete auf eine Stellungnahme.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung zu Recht erfolgte.

1.) Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf. meldete mit den hier streitgegenständlichen fünf Anmeldungen im Zeitraum vom 23. Jänner 2004 bis 23. April 2004 bei der Zollbehörde verschiedene Waren zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung an. Sie trat unter Verwendung der ihr erteilten Sonder-UID als indirekte Vertreterin der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Abnehmer auf und beantragte die Befreiung der Waren von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994. Die Zollstelle fertigte die Waren antragsgemäß ab und setzte die Einfuhrumsatzsteuer jeweils mit "null" fest.

Folgende Empfänger und UID-Nummern sind in den Feldern 8 der hier relevanten Zollanmeldungen angeführt:

UID	Empfänger
EL01	Empf01
GB02	Empf02

Diese Angaben wurden von der Bf. aus den zu den Abfertigungen vorgelegten Handelsrechnungen in die Zollanmeldungen übernommen.

Die Bf. beauftragte die X-GmbH, Adr., mit dem Versand der in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführten Sendungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Die Waren wurden nach der Zollabfertigung vom zuletzt angeführten Unternehmen übernommen und in der Folge in andere Mitgliedstaaten verbracht.

Anlässlich einer bei der Bf. über den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 vorgenommenen Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG stellten die Prüfungsorgane fest (Punkte 3.6.2. und 3.6.3. der Niederschrift vom 2. Juni 2005, Zi. 333), dass für die gegenständlichen Sendungen keine Nachweise über die innergemeinschaftliche Weiterlieferung (WE-Nrn.: 001, 002, 003) oder keine entsprechenden Vermerke in den Abliefernachweisen über die Anlieferung bei den in den Anmeldungen genannten Empfängern vorlagen (WE-Nrn.: 004 und 005).

2.) Dieser Sachverhalt ergibt sich zum einen aus den Angaben und Vorbringen der Bf. sowie aus den von ihr vorgelegten Unterlagen, zum anderen aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten. Zudem wurden im Zuge des vor dem UFS anhängigen Rechtsbehelfsverfahrens die bereits erwähnten ergänzenden Erhebungen (siehe Seite 5 und 6 dieser Entscheidung) durchgeführt und weiteren Beweise aufgenommen.

3.) In rechtlicher Hinsicht ist Folgendes auszuführen:

Das Zollamt stützte seine Abgabenvorschreibung (Bescheid vom 6. Juni 2005) auf die Bestimmungen des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK sowie auf die §§ 2 Abs. 1 und 71a ZollR-DG.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Zollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung 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.

Nach Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichteistung 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 Art. 204 Abs. 3 ZK die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen 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.

In den Fällen einer Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1994 schuldet gem. § 71a ZollR-DG eine nach Art. 204 Abs. 1 ZK

entstehende Einfuhrumsatzsteuerschuld auch der Anmelder, wenn er nicht bereits nach Art. 204 Abs. 3 ZK als Schuldner in Betracht kommt.

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 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 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, 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.

§ 6. Der Unternehmer hat folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet."

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 Bf. beantragte als Anmelderin in den hier strittigen 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 im Sinne des 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.

Für die hier maßgeblichen Zollanmeldungen hat die Bf. als Anmelderin 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 die oben angeführte Verordnung des Bundesministers für Finanzen bestimmt.

Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-146/05, Albert Collee, Rn 29 bis 31 zur Frage eines buchmäßigen Nachweises der materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung ausgeführt:

"29 Zur ersten Frage, ob die Finanzverwaltung die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer allein mit der Begründung versagen darf, dass der Buchnachweis für diese Lieferung verspätet vorgelegt worden sei, ist festzustellen, dass eine nationale Maßnahme, die das Recht auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne die materiellen Anforderungen zu berücksichtigen und insbesondere ohne in Betracht zu ziehen, ob diese erfüllt sind, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen.

30 Die Umsätze sind nämlich unter Berücksichtigung ihrer objektiven Merkmale zu besteuern (vgl. u.a. Urteile Optigen u. a., Randnr. 44, sowie Kittel und Recolta Recycling, Randnr. 41). Hinsichtlich der Feststellung des innergemeinschaftlichen Charakters einer Lieferung folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass für eine Lieferung keine Mehrwertsteuer geschuldet wird, wenn sie die Voraussetzungen des Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erfüllt (Beschluss Transport Service, Randnrn. 18 und 19).

31 Da sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass unbestreitbar eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, erfordert der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass im Ausgangsverfahren, wie auch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zu Recht vorträgt, die Mehrwertsteuerbefreiung gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat. Anders verhielt es sich nur, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhinderte, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Dies scheint im Ausgangsverfahren jedoch nicht der Fall zu sein."

Auch nach der ständigen Rechtsprechung des BFH unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH sind Buch- und Belegnachweis keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, sondern bestimmen lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise zu erbringen hat. Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten nicht nach, ist zwar grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt aber ausnahmsweise dann, wenn trotz der Nichteinhaltung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 dt. UStG (entspricht Art. 7 Abs. 1 UStG 1994) vorliegen. Dann ist die Steuerbefreiung zu gewähren, auch wenn der Unternehmer die erforderlichen Nachweise nicht entsprechend der in Deutschland maßgeblichen UStDV (entspricht der VO BGBI. Nr. 401/1996) erbrachte (vgl. bspw. BFH 6.12.2007, V R 59/03; 29.7.2009, XI B 24/09).

Die Zollbehörde führte in der Begründung des erstinstanzlichen Abgabenbescheides aus, dass keine Nachweise über die unmittelbare innergemeinschaftliche Weiterlieferung vorgelegt worden seien, wodurch die Bf. einer an die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 geknüpften Verpflichtung nicht nachgekommen sei. In der angefochtenen Berufungsvorentscheidung führt sie im Wesentlichen ins Treffen, dass die Bf. im Abgabenverfahren die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht nachweisen können und sah auch die im Zuge des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen als unzureichende Transportnachweise an.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. zum Beispiel das Erkenntnis vom 2. September 2009, 2005/15/0031, unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 27. September 2007, C-146/05) ist nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere auf den Zeitpunkt der Nachweiserbringung abzustellen und daher auch eine spätere Nachweiserbringung im Abgabenverfahren ausreichend.

Die Bf. legte im Verlauf des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens mit 16. September 2009 datierte Spediteurbescheinigungen der X-GmbH, Adr1, vor.

Der EuGH hat im Urteil vom 27. September 2007, C-409/04, Teleos u.a., zur Frage der Auslegung des Begriffs „versendet/versandt“ ausgeführt (1. Leitsatz):
„Die Art. 28a Abs. 3 Unterabs. 1 und 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung sind im Hinblick auf den in diesen beiden Bestimmungen enthaltenen Begriff „versendet“/„versandt“ dahin auszulegen, dass der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands erst dann bewirkt ist und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erst dann anwendbar wird, wenn das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber übertragen worden ist und der Lieferant nachweist, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat.“

In den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet, hat der Unternehmer den Nachweis nach § 3 der Verordnung BGBl. 401/1996 zu führen, also durch die Durchschrift oder Abschrift der Rechnung (§ 11, Art. 11 UStG 1994) und durch einen Versendungsbeleg im Sinne des § 7 Abs. 5 UStG 1994.

In § 7 Abs. 5 UStG 1994 ist geregelt, dass die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen ist. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung führen (Z. 1 leg. cit.).

Zu den Versendungsbelegen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 der Verordnung BGBl. 401/1996 zählt demnach auch die Spediteurbescheinigung (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur

Mehrwertsteuer - UStG 1994, Art. 7 Rz 48). In der Arbeitsrichtlinie des BMF, ZK-4200 („Steuerbefreiung gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994“), wird in Punkt 2.2.2. ebenfalls die Auffassung vertreten, dass Speditionsbescheinigungen taugliche Versendungsnachweise sind, sofern sie von jenem Spediteur ausgestellt wurden, der den Warentransport vornehmen ließ.

Die Ausfuhrbescheinigung eines im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteurs (Spediteurbescheinigung) muss nach den (den Unabhängigen Finanzsenat im Übrigen nicht bindenden) UStR 2000, Rz 1083, ab 1. Jänner 2007 folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des Ausstellers (Spediteur) sowie den Tag der Ausstellung
- Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, wenn dieser nicht der Unternehmer ist
- Datum der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur
- Handelsübliche Bezeichnung der Menge der Gegenstände
- Ort und Tag der Ausfuhr oder Ort und Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet
- Name und Anschrift des Empfängers und den Bestimmungsort im Drittlandsgebiet
- Eine Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind
- Unterschrift des Ausstellers

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind somit die im zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren vorgelegten Spediteurbescheinigungen der X-GmbH taugliche Versendungsbelege. Sie erfüllen auch die in den UStR vorgesehenen formellen Voraussetzungen.

Beförderungs- und Versendungsbelege unterliegen der Nachprüfung. Sind die Belegangaben unzutreffend oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt werden können, ist die Lieferung steuerpflichtig, sofern nicht die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 vorliegen (vgl. BFH 12.5.2009, V R 65/06).

Hinsichtlich ihrer inhaltlichen Richtigkeit unterliegen Privaturkunden der freien Beweiswürdigung (Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht, 8. Auflage, Tz 345).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für eine schlüssige Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende

Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.11.2005, 2003/16/0141).

In den im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Spediteurbescheinigungen versichert der Aussteller, dass die Angaben auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind. Die Versendungsbelege wurden der Amtspartei im zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren zur Kenntnis gebracht und ihr ausreichend Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Es wäre daher an der Zollbehörde gelegen, Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Bescheinigungen substantiiert darzulegen und zu begründen bzw. eine behauptete Unrichtigkeit durch entsprechende Beweismittel zu untermauern.

Die Amtspartei konnte allerdings solche Zweifel im bisherigen Verfahren nicht schlüssig darlegen. Dass die Abnehmer nicht die Verfügungsmacht über die Gegenstände erlangt hätten oder die Voraussetzungen des Art. 7 UStG 1994 nicht erfüllt wären, behauptet die Amtspartei nicht. Die Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung standen bereits im Zeitpunkt der Einfuhr fest und die körperliche Verbringung der Waren in die Abnehmer-Mitgliedstaaten erfolgte nach den vorgelegten Spediteurbescheinigungen ohne unnötigen Aufschub, sodass auch die Voraussetzung der „unmittelbaren“ Verwendung zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 vorliegt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Anwendungsbedingungen nicht verpflichtet, einen "schlüssigen" oder überzeugenden Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen (EuGH vom 27.9.2007, Rs. C-409/04 Teleos u.a.). Insoweit berücksichtigt der EuGH die seit der Abschaffung der Kontrollen zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Schwierigkeiten, sich über die physischen Warenbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten zu vergewissern. Daher hat der Steuerpflichtige zwar dem Grunde nach nachzuweisen, "dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat" (EuGH-Urteil Teleos u.a., erster Leitsatz). Hierbei handelt es sich aber weder um einen objektiven noch um einen "schlüssigen" Nachweis des Grenzübertritts selbst (siehe auch BFH 12.5.2009, V R 65/06)

Die Angaben in den Spediteurbescheinigungen erwiesen sich nach den bisherigen Ermittlungen weder als unzutreffend, noch brachte die Zollbehörde solche begründeten Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben vor, dass der Versand der Waren in das übrige Gemeinschaftsgebiet als zweifelhaft erscheinen würde. Im Übrigen brachte die Bf. zu den genannten Bescheinigungen weitere Beweisunterlagen, wie Zahlungsbelege, Ladeaufträge,

Frachtrechnungen, Lieferscheine und E-Mails der am Transportvorgang beteiligten Personen bei. Auch wenn einige dieser Unterlagen unleserliche und unvollständige Angaben wie z.B. unleserliche Unterschriften oder fehlende Firmenstempel enthielten, waren sie dennoch geeignet, die Angaben in den vorgelegten Spediteurbescheinigungen nachzuvollziehen, sodass in den hier gegenständlichen Fällen auch aufgrund dieser zusätzlich vorgelegten Beweisunterlagen davon auszugehen ist, dass die betreffenden Waren an ihre Bestimmungsorte im übrigen Gemeinschaftsgebiet versandt wurden.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Beweislage ist es somit als erwiesen anzusehen, dass die betreffenden Waren in andere Mitgliedstaat versandt und aufgrund dieses Versands Österreich physisch verlassen haben.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht damit die anstehenden Fragen als ausreichend geklärt und gelangt ausgehend von den Ermittlungsergebnissen zu der Ansicht, dass in Bezug auf die hier strittigen Zollanmeldungen die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen. Es liegen keine derart begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch das Zollamt bislang keine solchen begründeten Zweifel so überzeugend darlegte, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

Der Bescheid vom 6. Juni 2005, Zl. 222, erweist sich somit infolge der von der Bf. im zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahren nachträglich vorgelegten Beweismittel im Ergebnis als zu Unrecht erlassen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden. Ein näheres Eingehen auf das übrige Beschwerdevorbringen konnte unterbleiben.

Linz, am 1. Dezember 2010