



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden der Bfin, Adr, vertreten durch Dr. Peter Schütz, Rechtsanwalt, 2463 Stixneusiedl, Alte Bundesstraße 45, vom 29. Juni 2011 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Eisenstadt Flughafen Wien ZI, betreffend Einfuhrumsatzsteuer entschieden:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit den nachstehend angeführten Bescheiden teilte das Zollamt der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz: Bfin) gemäß Art. 221 Zollkodex (ZK) die buchmäßige Erfassung der angeführten Einfuhrumsatzsteuerbeträge nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. b) ZK mit und setzte gleichzeitig jeweils eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG fest:

Bescheid Zl.	vom	Einfuhr- umsatzsteuer	Abgaben- erhöhung
320000/41504/2010-3	28.02.2011	€ 6.885,53	€ 81,19
320000/41502/2010-3	28.02.2011	€ 23.864,40	€ 281,40
320000/41507/2010-3	28.02.2011	€ 13.940,00	€ 164,38
320000/41512/2010-3	28.02.2011	€ 22.093,20	€ 260,52
320000/41508/2010-3	01.03.2011	€ 66.880,00	€ 938,55
320000/40269/2011-2	30.03.2011	€ 6.090,00	€ 100,89
320000/40270/2011-2	30.03.2011	€ 5.220,00	€ 86,48
320000/40271/2011-2	30.03.2011	€ 6.090,00	€ 100,89
320000/40272/2011-2	30.03.2011	€ 9.934,00	€ 164,57
320000/40273/2011-2	30.03.2011	€ 5.600,00	€ 92,77
320000/40274/2011-2	30.03.2011	€ 9.934,00	€ 164,57
320000/40275/2011-2	30.03.2011	€ 4.982,00	€ 82,54
320000/40276/2011-2	30.03.2011	€ 6.520,00	€ 108,02
320000/40277/2011-2	30.03.2011	€ 64.510,00	€ 924,11

Die Voraussetzungen für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahren 4271) seien nicht erfüllt worden. Aus dem vorgelegten Schriftverkehr sei zu schließen, dass der in den jeweiligen Zollanmeldungen als Empfänger aufscheinende deutsche Spediteur, die M-GmbH, die Waren nicht gekauft und auch keine umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht gehabt hätte.

Dagegen wurde nach teilweiser Verlängerung der Frist mit den Eingaben vom 5. bzw. 22. April 2011 jeweils der Rechtsbehelf der Berufung erhoben.

Die Bfin brachte vor, dass die Feststellungen des Zollamtes unrichtig seien. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen hätte das Zollamt feststellen müssen, dass die M-Ltd mit Sitz in Zypern, die im Zolllager des Flughafens Wien eingelagerten Waren an die G-Ltd, H., England, weiterfakturiert habe. Die Waren seien im Auftrag der M-Ltd zum freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung abgefertigt worden, wobei irrtümlich die UID-Nr. des Empfangs-speditors, der M-GmbH in K., Deutschland, anstatt der UID-Nr. des Käufers, der G-Ltd, im Einheitspapier eingetragen worden sei.

Die Waren seien in weiterer Folge tatsächlich per Luftfracht an die Speditionsgesellschaft M-GmbH in K. versendet worden, weil die Verkäuferin, die M-Ltd, die Bfin angewiesen habe, so zu verfahren und die Speditionsgesellschaft die Waren als Vertreter des Käufers übernehmen sollte. Die Beförderungsnachweise seien vorgelegt worden. Die G-Ltd besitze die UID GBxxxxxxx und diese sei laut Abfrage der Stufe 2 vom 13. Dezember 2010 auch gültig.

Aufgrund des nunmehr richtig gestellten Sachverhalts lägen zweifelsfrei die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor. Für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung werde nicht vorausgesetzt, dass die Waren in das Sitzland des Käufers,

welches die UID Nummer vergeben habe, geliefert werden. Es werde nicht einmal vorausgesetzt, dass die Abnehmer ausländische Unternehmer seien. Maßgeblich sei nur, dass der Gegenstand von dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelange und in dem anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliege. Ob eine Erwerbsteuerung tatsächlich durchgeführt worden sei, brauche nicht nachgewiesen zu werden.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai und 1. Juni 2011 als unbegründet abgewiesen. Eine Lieferung gelte dort als ausgeführt, wo die Versendung oder Beförderung ende. Die Lieferung sei im jeweiligen Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar und steuerpflichtig. Die Lieferungen seien somit in Deutschland steuerpflichtig. Da die G-Ltd dort nicht veranlagt werde, sei der Erwerb der Gegenstände dieser Lieferungen auch nicht beim Abnehmer in Deutschland steuerbar.

Art. 7 Abs. 4 UStG 1994, wonach eine Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen sei, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruhten und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen hätte können, könne nicht angewendet werden, weil der Abnehmer keine unrichtigen Angaben gemacht habe und die Bfin bei Vorlage der für eine Abfertigung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit anschließender steuerbefreiender Lieferung vorgesehenen Unterlagen (Rechnung über die innergemeinschaftliche Lieferung) die Unrichtigkeit leicht erkennen hätte können.

Dagegen richten sich die Rechtsbehelfe der Beschwerde vom 29. Juni 2011. Begründend wird im Wesentlichen vorgebracht, dass der Rechtsmeinung des Zollamtes unrichtige Annahmen zu Grunde lägen. Das Zollamt habe festgestellt, dass eine Lieferung dort steuerbar sei, wo die Versendung (Beförderung) ende. Dem sei die Bestimmung des Art. 3 Abs. 8 UStG entgegen zu halten. Diese Bestimmung habe zur Folge, dass der Erwerber sowohl in dem Staat, in dem die Warenbewegung endet, als auch in dem Staat, dessen UID-Nr. bekannt gegeben worden ist, einen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht habe. Diese Regelung sei mit der Bestimmung des Art. 7 Abs. 1 Z 3 UStG kompatibel, wo gefordert werde, dass der Erwerb beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar sein müsse. Die Rechtsmeinung des Zollamtes lasse sich auch nicht mit der dieser Regelung zu Grunde liegenden Bestimmung des Art. 41. MwSt-RL in Einklang bringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender relevante Sachverhalt zu Grunde:

Die M-Ltd mit Sitz in Zypern ließ sich von verschiedenen Lieferanten aus Honkong und Dubai Mobiltelefone liefern. Die Waren wurden jeweils zur Bfin nach Wien versendet. Die M-Ltd beauftragte die Bfin die Waren zu überprüfen, die Überführung in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung vorzunehmen und die Waren im Anschluss daran zur Spedition M-GmbH nach Deutschland zu versenden. Hierzu gab sie der Bfin mittels E-Mail die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nr.) des Empfangsspediteurs bekannt. Die Rechnungen an die G-Ltd standen der Bfin im Zeitpunkt der Einfuhr nicht zur Verfügung und weisen auch keinen Hinweis auf die Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung nach Art. 11 UStG 1994 auf.

Die Bfin reichte als indirekte Vertreterin und unter Verwendung ihrer Sonder-UID (für Zollzwecke) die Zollanmeldungen im Informatikverfahren (e-zoll) bei der Zollstelle Flughafen Wien ein. Im Feld 8 „Empfänger“ führte sie jeweils die M-Ltd mit ihrer zypriotischen UID-Nr. und im Feld 44 den Namen und die Adresse der M-GmbH, sowie unter dem Code „5EBV“ deren deutsche UID Nr. an. Nach der Abfertigung wurden die Waren nach Deutschland versendet.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich unstrittig und zweifelsfrei aus dem Abgabenakt und den Angaben der Bfin in der am 31. Juli 2012 durchgeführten Erörterung der Sach- und Rechtslage.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchst. b) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabefreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird.

Gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten für die Einfuhrumsatzsteuer, ausgenommen für hier nicht zutreffende Fälle, die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.

Gemäß § 1 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994, in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 2010/34, 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 Be-

freierung ist nur dann anzuwenden, wenn derjenige, für dessen Unternehmen der Gegenstand eingeführt worden ist, die anschließende innergemeinschaftliche Lieferung tätigt.

Nach Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) 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, oder
 - 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.

Gemäß Art. 212 Abs. 1 erster Satz Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) ist das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblattes in Anhang 37 und der gegebenenfalls im Rahmen sonstiger gemeinschaftsrechtlicher Regelungen erforderlichen Angaben auszufüllen. Nach dessen Abs. 3 ergänzen die zuständigen Behörden eines jeden Mitgliedstaates das Merkblatt soweit erforderlich.

Gemäß § 54a Abs. 1 ZollR-DG hat der Bundesminister für Finanzen den Inhalt der schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Anmeldung mit Verordnung festzulegen, soweit dieser nicht bereits durch die Durchführungsbestimmungen zum Zollkodex festgelegt ist.

Gemäß Anhang 1, Titel II., Abschnitt C., Feld Nr. 8 „Empfänger“ der zum § 54a ZollR-DG erlassenen Zollanmeldungs-Verordnung 2005 (ZollAnm-V 2005) ist in allen Fällen einer unmittelbar an die Zollabfertigung anschließenden innergemeinschaftlichen Lieferung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers anzugeben, und zwar sofern der Empfänger gleichzeitig als Lieferer auftritt, dessen österreichische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts ist die M-Ltd als Warenempfängerin gleichzeitig als Lieferer der innergemeinschaftlichen Warenbewegung aufgetreten. Die M-Ltd als ausländischer Unternehmer hätte sich daher in Österreich registrieren lassen oder zumindest einen Fiskalvertreter im Sinne des § 27 Abs. 7 iVm Art. 27 Abs. 4 UStG 1994) bestellen müssen. Die Substitution der fehlenden österreichischen UID durch die Sonder-UID der Bfin als Anmelderin war im konkreten Fall nicht zulässig (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwert-

steuer – UStG 1994, Art. 6 Anm. 31/1 und der dort taxativ aufgezählten zulässigen Fälle). Dies deshalb, weil bei der Inanspruchnahme der Verwaltungsvereinfachung mit Sonder-UID die ansonsten erforderliche Meldung gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 (Zusammenfassende Meldung) entfällt. Die erforderlichen Daten werden aus dem e-zoll-System übernommen. In den Fällen, in denen der zollrechtliche Warenempfänger (Feld 8 der Zollanmeldung) jedoch gleichzeitig auch Lieferer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung ist, kann dies in der Zollanmeldung nicht in der erforderlichen Art und Weise dargestellt werden. Der (ausländische) Warenempfänger muss sich daher in diesen Fällen in Österreich registrieren lassen und in weiterer Folge auch entsprechende Zusammenfassende Meldungen abgeben, die dann Eingang in das Informationsaustauschsystem der Mitgliedstaaten finden. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass zur Teilnahme am innergemeinschaftlichen Verkehr auch der Lieferer eine UID-Nr. benötigt.

Der zypriotische Warenempfänger verfügt über keine österreichische UID-Nr. Da er sich auch nicht durch einen Fiskalvertreter im Sinne des § 27 Abs. 7 UStG 1994 – die Bfin mit ihrer Sonder-UID ist kein derartiger Fiskalvertreter – vertreten ließ, wurden die Voraussetzungen für die Überführung in den freien Verkehr mit steuerbefreiender Wirkung (Verfahren 42xx) nicht erfüllt. Eine solche Registrierung verbunden mit der Abgabe einer entsprechenden Zusammenfassenden Meldung (Art. 21 Abs. 3 UStG 1994) wäre im vorliegenden Fall aber für das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unabdingbar erforderlich gewesen.

Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer erfolgte daher zu Recht.

Die Versagung der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer erweist sich aber auch aus einem weiteren Grund als rechtmäßig.

Gemäß Art. 131 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-RL) werden Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen.

Art. 143, der der Einfuhrumsatzsteuerbefreiungsbestimmung im Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 zugrunde liegt, befindet sich im Kapitel 5 der MwSt-RL.

Der EuGH hat mit Urteil vom 7. Dezember 2010 im Vorabentscheidungsverfahren Rs C-285/09 zur gleichlautenden Vorgängerbestimmung ausgesprochen, dass dann, wenn eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen,

die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, der Ausgangsmitgliedstaat aufgrund dieser Bestimmung für diesen Umsatz die Mehrwertsteuerbefreiung versagen kann.

Auch in den hier zu entscheidenden Fällen wurde durch die Nichtanführung des Erwerbers der Mobiltelefone, die britische G-Ltd, dessen wahre Identität verschleiert. Der Bfin wurden dessen Daten von der M-Ltd im Zeitpunkt der Einfuhr gar nicht zur Verfügung gestellt. Daran ändert sich auch nichts, dass diese Daten im Nachprüfungsverfahren bekannt gegeben wurden.

Damit wurde es der G-Ltd ermöglicht, die Waren der Besteuerung zu entziehen. Die Zollanmeldungen wurden nämlich so abgefasst, als liege ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen zur eigenen Verfügung der M-Ltd zur Spedition M-GmbH nach Deutschland vor. Durch diese irreführende Erklärung wurden auch falsche Daten in das Informationsaustauschsystem, welches nach dem Wegfall der Zollgrenzen innerhalb der Union die Kontrolle der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes in den Mitgliedstaaten gewährleisten soll, übertragen. Darin scheint nämlich die M-Ltd als Erwerberin auf. Die falsche Erklärung in der Zollanmeldung unter Inanspruchnahme der Verwaltungsvereinfachung mit Sonder-UID des Anmelders verhindert in den gegenständlichen Einfuhrfällen das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

Es ist zutreffend, dass die Gewährung der Steuerbefreiung nicht zur Voraussetzung hat, dass im Bestimmungsmitgliedstaat die Erwerbsteuer tatsächlich entrichtet worden ist. Trotzdem kann im Zusammenhang mit der Nichtanführung des englischen Abnehmers in der Zollanmeldung, nicht außer Betracht bleiben, dass die Bfin bis jetzt nicht nachweisen konnte, dass die Waren in der Union zur Umsatzsteuer angemeldet worden sind. Es ist daher zu befürchten, dass die Mobiltelefone durch dieses Vorgangsweise steuerfrei auf den Markt gelangt sind. Wie der E-Mail Verkehr der Bfin und ihren Aussagen im Rahmen der Erörterung zu entnehmen ist, reagiert die G-Ltd auf entsprechende Anfragen offensichtlich auch nicht.

Der Hinweis auf Art. 3 Abs. 8 des UStG 1994 in der Beschwerde geht hingegen ins Leere, da es für die Gewährung der Befreiung von der Umsatzsteuer - wie oben erwähnt - nicht darauf ankommt, ob für die Gegenstände tatsächlich die Umsatzsteuer entrichtet worden ist, sondern, ob eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt und den Erfordernissen des Funktionierens des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Genüge getan wurde. Das Erfordernis sich in einem Mitgliedstaat, in dem innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeführt werden, registrieren zu lassen und in den Zollanmeldungen den tatsächlichen Erwerber anzugeben, ist nicht unverhältnismäßig und gefährdet auch nicht die Neutralität der Mehrwertsteuer. Vertrauensschutzerwägungen nach Art. 7 Abs. 4 UStG 1994 sind ebenfalls nicht anzustellen, da für die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 1 UStG 1994 die diesbezüglichen zollrechtlichen Bestimmungen gelten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. August 2012