

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 30. Oktober 2011 gegen den Bescheid (Mitteilung des Abgabebetrages nach Artikel 221 Zollkodex) des Zollamtes Z. vom 4. Oktober 2011, CRN *****, betreffend die Vorschreibung von Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 4. Oktober 2011 meldete die Beschwerdeführerin (Bf.) als indirekte Vertreterin eines in Deutschland ansässigen Empfängers im Rahmen des Informatikverfahrens (Art. 222 ZK-DVO) unter Verwendung des Verfahrenscodes 4000 im Feld 37 der Zollanmeldung Waren zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr an. Nach Annahme der Anmeldung und Überlassung der Waren wurden vom Zollamt die Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer im Ausmaß von 1.943,91 Euro) buchmäßig erfasst und der Anmelderin zur Zahlung vorgeschrieben (Mitteilung des Abgabebetrages nach Art. 221 ZK).

Die Bf. berief dagegen mit Schriftsatz vom 30. Oktober 2011 und begehrte die Änderung des Verfahrens sowie die Gutschrift der vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer mit der Begründung, dass in der Anmeldung der Verfahrenscod 4000 anstelle von 4200 angegeben worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2011 wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab.

Dagegen erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 23. Dezember 2011 eine (Administrativ-)Beschwerde, in welcher sie sinngemäß vorbrachte, dass eine Korrektur der Verzollung möglich sein müsse. Wo gearbeitet werde, könnten auch Fehler passieren. Es könne dem Anmelder nicht zugemutet werden, von seinem deutschen Kunden zu verlangen, in Österreich Einfuhrumsatzsteuer zu bezahlen und diese wiederum über das Finanzamt Graz als Vorsteuer geltend zu machen. Zum Verzollungszeitpunkt sei eine

Abfrage der UID-Nummer der Stufe 2 erfolgt und dem Kontrollorgan vorgelegt worden. Zum Zeitpunkt der Abfertigung könne eine Übernahmebestätigung des Empfängers im Original noch nicht vorliegen.

Die Bf. berufe sich auch auf Art. 78 ZK sowie auf das Urteil des EuGH vom 14. Jänner 2010, verb. Rs. C-430/08 und C-431/08.

Der (Administrativ-)Beschwerde beigeschlossen waren u.a.

- die Rechnung Nr. ***** mit den Angaben (einschließlich UID-Nrn. und EORI-Nrn.) zum Versender und zum Empfänger sowie dem Vermerk „steuerfreie, innergemeinschaftliche Lieferung“
- eine Kopie eines CMR-Frachtbriefs mit Empfangsbestätigung
- eine Bestätigung vom 4. Oktober 2011 nach Art. 28 Abs. 2 UStG 1994

Übergangsbestimmungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß Art. 59 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK) sind alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, zu dem betreffenden Verfahren anzumelden.

Gemäß Art. 61 ZK kann die Anmeldung auch mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegeben werden, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist oder von den Zollbehörden bewilligt wird.

Wird die Zollanmeldung auf der Grundlage von Informatikverfahren abgegeben, so werden die in Anhang 37 vorgesehenen Angaben der schriftlichen Zollanmeldung gemäß Art. 222 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993, (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) dadurch ersetzt, dass der dazu bezeichneten Zollstelle die für schriftliche Zollanmeldungen vorgeschriebenen Angaben in Form von Codes oder in jeder anderen von den zuständigen Zollbehörden festgelegten Form zum Zweck der datentechnischen Verarbeitung übermittelt werden.

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Zollschuldner ist gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder und im Fall der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Art. 65 ZK [Berichtigung der Zollanmeldung] lautet:

„Dem Anmelder wird auf Antrag bewilligt, eine oder mehrere Angaben in der Anmeldung zu berichtigen, nachdem diese von den Zollbehörden angenommen worden ist. Die Berichtigung darf nicht zur Folge haben, dass sich die Anmeldung auf andere als die ursprünglich angemeldeten Waren bezieht.

Eine Berichtigung wird jedoch nicht mehr zugelassen, wenn der Antrag gestellt wird, nachdem die Zollbehörden

a) den Anmelder davon unterrichtet haben, dass sie eine Beschau der Waren vornehmen wollen

b) festgestellt haben, dass die betreffenden Angaben unrichtig sind oder

c) die Waren dem Anmelder bereits überlassen haben.“

Gemäß Art. 78 Abs. 1 ZK können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen. Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden gemäß Art. 78 Abs. 3 ZK unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

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

Gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer die Zollämter zuständig.

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 (z.B. für die Besteuerung des Erwerbes) gelten sie sinngemäß - ergänzt um die entsprechenden Artikel im Anhang (Binnenmarkt).

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UStG 1994 (BMR) sind innergemeinschaftliche Lieferungen (Art. 7) steuerfrei.

Gemäß Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung des AbgÄG 2010, BGBl I 2010/34, ist steuerfrei die Einfuhr der Gegenstände, 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.

Weiters ist Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung, dass der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden die unter lit. a und b genannten Angaben zukommen lässt und den unter lit. c. genannten Nachweis erbringt:

- a) seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;
- b) die in einem Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;
- c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden.

Gem. Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) 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,

.....

3. Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Gem. Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 gilt als innergemeinschaftliche Lieferung auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1).

Gem. Abs. 3 leg. cit. erster Satz müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden.

Seit 1. Jänner 2011 (BGBl I 34/2010) sind gem. Art. 6 Abs. 3 UStG in Umsetzung der Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetruges bei der Einfuhr vom Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer folgende Angaben bzw. Nachweise im Zeitpunkt der Einfuhr zu erbringen:

- seine im Inland erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer seines Stellvertreters;
- die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferung nach Art. 7 Abs. 1 oder seine

eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Falle des der Lieferung gleichgestellten Verbringens nach Art. 7 Abs. 2;

- den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet zu werden (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuer, Kommentar, 4. Auflage, Art. 6, Rz 20).

In den Erwägungsgründen (3) und (4) zur genannten Richtlinie 2009/69/EG wird ausgeführt, es habe sich erwiesen, dass Unterschiede bei der Anwendung von den Händlern missbraucht werden, um die Zahlung der Mehrwertsteuer auf unter diesen Umständen eingeführte Gegenstände (Anmerkung: im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung) zu umgehen. Um einen derartigen Missbrauch zu vermeiden ist für spezielle Umsätze auf Gemeinschaftsebene eine Reihe von Mindestvoraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung festzulegen.

In der genannten Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 wurde dem Artikel 143 folgender Absatz angefügt:

„(2) Die Steuerbefreiung gemäß Absatz 1 Buchstabe d ist in den Fällen, in denen auf die Einfuhr von Gegenständen eine Lieferung von Gegenständen folgt, die gemäß Artikel 138 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe c von der Steuer befreit ist, nur anzuwenden, wenn der Importeur zum Zeitpunkt der Einfuhr den zuständigen Behörden des Einfuhrmitgliedstaats mindestens die folgenden Angaben hat zukommen lassen:

- a) seine im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer oder die im Einfuhrmitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer seines Steuervertreeters, der die Steuer schuldet;
 - b) die in einem anderen Mitgliedstaat erteilte MwSt.-Identifikationsnummer des Erwerbers, an den die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 1 geliefert werden, oder seine eigene MwSt.-Identifikationsnummer, die in dem Mitgliedstaat erteilt wurde, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände endet, wenn die Gegenstände gemäß Artikel 138 Absatz 2 Buchstabe c verbracht werden;
 - c) den Nachweis, aus dem hervorgeht, dass die eingeführten Gegenstände dazu bestimmt sind, aus dem Einfuhrmitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versandt zu werden.
- ..."

Für bereits - wie in diesem Verfahren - überlassene Waren kommt eine Berichtigung der Zollanmeldung vom Zeitpunkt der Überlassung an nicht mehr in Betracht (Henke in Witte, Zollkodex⁶, Art 65 ZK Rz 8 mwN). Auch ein Antrag auf Ungültigerklärung der Zollanmeldung gem. Art. 66 ZK war nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides.

Die Bf. beruft sich auf Art. 78 ZK sowie auf das Urteil des EuGH vom 14. Jänner 2010, verb. Rs. C-430/08 und C-431/08.

Art. 78 Abs. 3 ZK ermöglicht den Zollbehörden, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln, wenn die nachträgliche Prüfung einer Zollanmeldung ergibt, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist.

Dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden wäre, ist aus folgenden Gründen hier nicht der Fall:

Nach der Aktenlage hat es die Bf. als Anmelderin - veranlasst durch die Codierung 4000 im Feld 37 der Anmeldung vom 4. Oktober 2011 - unterlassen, zum Zeitpunkt der Einfuhr die in Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 gesetzlich geforderten Mindestangaben, nämlich im Feld 8 die UID-Nummer des Empfängers und im Feld 44 die Angaben zu den erforderlichen Liefernachweisen, zu machen. Durch die Inanspruchnahme des elektronischen Anmeldesystems hätte dies durch entsprechende Angaben in der Anmeldung erfolgen müssen, denn begleitende Unterlagen verbleiben beim Anmelder und gelangen der Zollbehörde zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht zur Kenntnis.

Nach dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 27. Mai 2014, RV/5200019/2013, hätten der Zollbehörde die in Rede stehenden Mindestangaben zum Zeitpunkt der Einfuhr, demnach in der Anmeldung, zukommen müssen; eine spätere Erfüllung dieser Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung lässt die, die EU-Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 umsetzende, gesetzliche Bestimmung des Art. 6 Abs. 3 UStG nicht zu.

Das BFG hat sohin in der genannten Entscheidung zum Ausdruck gebracht, dass die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG generell nur gewährt wird, wenn zum Zeitpunkt der Einfuhr in der Zollanmeldung die richtige UID-Nummer sowie die Liefernachweise angegeben wurden, und zwar unabhängig davon, ob ein späterer Nachweis über die ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferung bzw. über ein innergemeinschaftliches Verbringen gelingt oder nicht.

Da somit die genannten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG im Beschwerdefall nicht vorlagen, war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Durch die Novellierung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 mit dem AbgÄG 2010 hat der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr den Zollbehörden bestimmte Angaben zukommen zu lassen und bestimmte Nachweise zu erbringen. Wird diese Verpflichtung nicht erfüllt, ergibt sich aus dem Gesetz, dass die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht zur Anwendung kommt. Vor dem Hintergrund der zu Art. 7 UStG 1994 entwickelten Rechtsgrundsätze (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art. 7 Rn 24 ff) stellt sich die Frage, ob die Steuerbefreiung des Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Voraussetzungen zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht vorlagen, die entsprechenden Nachweise aber nachträglich erbracht werden. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Anwendung der zu Art. 7 UStG 1994 entwickelten Grundsätze auf Art. 6 Abs. 3 UStG 1994 in der Fassung des AbgÄG 2010 fehlt bislang, sodass im konkreten Fall eine Rechtsfrage vorliegt, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt [vgl. Summersberger in Summersberger (Hrsg.), Einfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung (2014), Seite 64 f]

Linz, am 28. April 2015