

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., xxx, vertreten durch X., Rechtsanwalt, yyy, vom 24. August 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 10. Juli 2001, Zl. 100/45858/99-1, betreffend Eingangsabgaben und Nebenansprüche, gemäß § 85c ZollR-DG und § 63 Abs.1 VwGG entschieden :

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenfestsetzungen der angefochtenen Berufungsvorentscheidung gemäß den drei beiliegenden und einen Spruchbestandteil bildenden Berechnungsblättern bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21.4.1999, Zl. 100/28572/001/98, schrieb das Zollamt Wien (vormals: Hauptzollamt) der Bf. (nunmehr in Liquidation; Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.), damals etabliert in xx, gemäß Art. 201 Abs.1 Buchst. a und Abs.3 ZK iVm § 2 Abs.1 ZollR-DG Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt 5.341.896,- ATS, nämlich an Zoll 3.231.694,- ATS und an Einfuhrumsatzsteuer 2.110.202,- ATS vor. Da für die gegenständlichen Eingangsabgaben nur insgesamt 4.159.947,- ATS buchmäßig erfasst worden waren (nämlich an Zoll 2.502.697,- ATS und an Einfuhrumsatzsteuer 1.657.250,- ATS), sei der Differenzbetrag in Höhe von insgesamt 1.181.949,- ATS, nämlich an Zoll 728.997,- ATS und an Einfuhrumsatzsteuer 452.952,- ATS gemäß Art. 220 Abs.1 ZK als weiterhin gesetzlich geschuldet nachzuerheben. Da die Bf. zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei, habe die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 72a ZollR-DG zu unterbleiben und es werde nur der Differenzbetrag an Zoll nachgef ordert. Zusätzlich enthielt

der Bescheid gemäß Art. 221 Abs.1 ZK die nachträgliche Mitteilung von Abgabenerhöhungen nach § 108 ZollR-DG für die Zeit ab 1.1.1998 und von Zinsen gemäß Art.5 Abs.4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 für die Zeit vor dem 1.1.1998 im Gesamtausmaß von 105.910,- ATS, womit sich der nachgeforderte Gesamtbetrag auf 834.907,- ATS (= 60.675,06 €) belief.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich in einer vom Zollamt durchgeföhrten Außen- und Betriebsprüfung ergeben hatte, dass die bei den seinerzeitigen Einföhren als Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung erklärten Werte unrichtig waren.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. am 25.6.1999, damals vertreten durch die Rechtsanwälte Y., Berufung ein, im Wesentlichen mit der Begründung, dass in Hinblick auf die Nachhineinverrechnungen mit dem türkischen Lieferanten und die Nichteinrechnung von Einkaufsprovisionen in den Zollwert gemäß Art. 29 iVm Art. 32 Abs.1 lit.a, lit.i und Abs.4 ZK die seinerzeitig angemeldeten Zollwerte durchaus anzuerkennen wären und die Nachforderung des Zollamtes jeder Grundlage entbehrte, da schon die zu berücksichtigenden Einkaufsprovisionen den bescheidlichen Nachforderungsbetrag an Eingangsabgaben übersteigen würden. An Verfahrensmängeln wurde geltend gemacht, dass der Geschäftsführer der Bf., J., der insbesondere entsprechende Aufklärung über die bezahlten Einkaufsprovisionen – diesbezüglich war eine Auflistung in der Berufungsschrift enthalten – hätte erbringen können, nicht in die Diskussion miteinbezogen worden war und dass die Begründung des Bescheides mangelhaft sei mangels Nachvollziehbarkeit der vom Zollamt errechneten Nachforderungsbeträge.

In der Berufungsvorentscheidung vom 10.7.2001 nahm das Zollamt Wien eine vermindernde Korrektur im Ausmaß von 2.363, ATS beim Zoll und 174,- ATS bei den Zinsen vor, sodass sich der gesamte Nachforderungsbetrag auf 832.370,- ATS verringerte, wies aber ansonsten die Berufung ab. Begründend führte das Zollamt aus, dass für die Zollwerte der laut Buchhaltungsunterlagen tatsächlich gezahlte, nämlich vertraglich geschuldete Preis unter Berücksichtigung von gesetzlich gebotenen Hinzurechnungswerten herangezogen wurde, in Fällen, wo der tatsächlich gezahlte Preis aus den Buchhaltungsunterlagen nicht ermittelbar war, der pauschale Einführwert gemäß Art.4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 der Kommission vom 21.12.1994 (im Folgenden kurz als „Verordnung“ bezeichnet). Gemäß dem Zollkodex in Abzug zu bringende Einkaufsprovisionen wären für die Berücksichtigung getrennt auszuweisen gewesen, was aber in den gegenständlichen Warenanmeldungen und in den Geschäftsunterlagen nicht der Fall gewesen sei. Weiters sei die Berücksichtigung von Transportkosten mangels näherem Nachweis in der Buchhaltung nach durchschnittlichen Erfahrungswerten erfolgt. In Hinblick auf die Anwesenheit und Auskunftserteilung durch Firmenangehörige der Bf. sei die Anwesenheit des Geschäftsführers nicht notwendig gewesen.

Der gutgeschriebene Betrag ergab sich aufgrund von Korrekturen einiger Ungenauigkeiten in den zollamtlichen Berechnungsblättern und den Warenanmeldungen.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde am 24.8.2001 fristgerecht Beschwerde an die Abgabenbehörde II. Instanz erhoben. In der Beschwerdeschrift wird zunächst der Kernbereich des Rechtsstreits dargestellt, nämlich dass das Zollamt seine Nachforderung an Zoll und Zinsen darauf gründet, dass die anlässlich der Abfertigungen von der Bf. „erklärten Werte“ im Sinne der Verordnung, nämlich die fob-Preise der Erzeugnisse zuzüglich Versicherungs- und Transportkosten bis zur Zollgrenze der Gemeinschaft mit den tatsächlich bezahlten Preisen nicht übereinstimmten und überdies Unstimmigkeiten hinsichtlich der erklärten Beförderungskosten gemäß Art. 22 ZK (wohl richtig: Art. 32) festgestellt worden seien. Die vom Zollamt nacherhobenen Beträge seien auch deshalb unrichtig, weil bei deren Ermittlung unberücksichtigt blieb, dass die Bf. mit vorgelegten Unterlagen belegbare insgesamt 2.842.641,- ATS an Einkaufsprovisionen an einen türkischen Vermittler bezahlt habe, die bei der Ermittlung des Zollwertes in Abzug zu bringen gewesen wären. Das Zollamt habe das in der Berufungsvorentscheidung unberücksichtigt gelassen mit der Begründung, dass diese Einkaufsprovisionen bei den in Rede stehenden Warenanmeldungen nicht getrennt ausgewiesen gewesen seien und anhand der vorgelegten Unterlagen nicht hätten ermittelt werden können. In Erwiderung dessen führte die Bf. aus, sie habe sich zur Vermittlung der Einkäufe bei den türkischen Lieferanten des türkischen Vermittlers Ö. bedient, wobei die Verrechnung der dem Vermittler zustehenden Einkaufsprovision in der Weise erfolgte, dass der türkische Lieferant dem Vermittler die zustehende Einkaufsprovision zunächst bezahlte und die Bf. sie dem türkischen Lieferanten durch Aufschlag auf den Warenverkaufspreis vergütete. Auf diese Weise kam im relevanten Zeitraum ein an Ö geleisteter Gesamtbetrag in Höhe von 2.842.641,- ATS an Einkaufsprovisionen zustande, der belegt sei und vom Zollamt verfehlerweise nicht anerkannt worden sei mit der Begründung, diese Provisionen müssten jeweils „getrennt ausgewiesen“ sein. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Bf. schon anlässlich der Berufung unter Angabe der WE-Nummer, des Lieferanten, der LKW-Bezeichnung, des Datums der Warenlieferung und mit Empfangsbestätigungen detailliert aufbereitet habe, auf welchen Geschäftsfall jeweils welche Einkaufsprovision entfalle. Außerdem seien Unterlagen über Zahlungs- und Abrechnungsweise der Einkaufsprovisionen schon anlässlich der zollbehördlichen Nachschau vorgelegt worden. Es sei damit jener Konkretheit bei den aus dem Zollwert herauszurechnenden Beträgen, wie sie in Art. 33 lit.a bis f ZK bzw. auch in der Judikatur (VwGH 24.1.2001, 99/16/0529) und Literatur gefordert ist, Genüge getan. Es sei jedenfalls nicht notwendig, dass der Abzugsposten unbedingt in der Rechnung selbst zu der Warenlieferung ausgewiesen sein müsste. Daher sei die Berufungsvorentscheidung inhaltlich rechtswidrig, dazu komme der

Verfahrensfehler, dass man seinerzeit zwar die Prokuristin A., nicht aber den einzigen Geschäftsführer J. beigezogen habe, der die in den tatsächlich gezahlten Preisen enthaltenen und abzuziehenden Einkaufsprovisionen hätte erläutern können. Hingewiesen wurde neuerlich auf die mangelhafte Nachvollziehbarkeit der Abgabenvorschreibungen des Erstbescheides infolge unzureichender Beilagen, was erst im Stadium der Berufungsvorentscheidung saniert worden sei. Weiters enthielt die Beschwerdeschrift den Hinweis, die Argumente aus der Berufungsschrift als Bestandteil der Beschwerdeschrift anzusehen. Aufgrund dieser Argumentationen werde der Antrag gestellt, die Berufungsvorentscheidung dahingehend abzuändern, dass von der Nacherhebung von Eingangsabgaben abgesehen wird.

Im Laufe des Beschwerdeverfahrens wurde am 21.7.2004 Mag. C., der in der gegenständlichen Zeit bei der Bf. im Bereich Einkauf tätig und für die Vereinbarungen betreffend Einkaufsprovisionen zuständig war, als Zeuge einvernommen. Aus der Einvernahme geht hervor, dass den Verzollungen Proforma-Rechnungen mit üblichen Richtwerten zugrunde gelegt waren, die Einkaufsprovisionen beruhten branchenüblich nur auf mündlichen Vereinbarungen, ohne schriftlichen Vertrag mit dem Einkaufskommissionär oder mit dem Lieferanten. Das Minimum der Provision habe 1,- ATS/kg betragen und habe sich nach dem Verkaufserlös gerichtet. Eine direkte Abrechnung mit Herrn Ö sei deshalb nicht erfolgt, weil es einfacher war, nur einen Betrag zu überweisen. Ö hat dem Lieferanten jeweils die ihm zustehende Provision bekannt gegeben und sofort erhalten. Die schon vorgelegten Bestätigungen und Aufstellungen zu diesen Zahlungen entsprächen jedenfalls den Tatsachen.

Am 3.2.2005 erging unter GZ. ZRV/0285-Z3K/02 über die Beschwerde die Entscheidung des UFS. Die Beschwerde wurde abgewiesen und die Abgabenbeträge in höherem Ausmaß neu festgesetzt, und zwar der Zoll mit insgesamt 4.014.587,- ATS = 291.751,35 € und die Zinsen mit 137.991,- ATS = 10.028,20 € mit daraus resultierenden erhöhten Nachforderungsbeträgen. Die Berufungsentscheidung enthält nach einer zusammenfassenden Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes und der eingebrachten rechtlichen Argumente eine Darstellung der anzuwendenden Rechtsnormen und insbesondere die drei gemäß Art. 5 Abs.1 lit.a bis lit.c der Verordnung nach Wahl des Importeurs anwendbaren Modi der Auffindung des Zollwerts der zu importierenden Obst- und Gemüsewaren. Von diesen wahlweise zur Verfügung stehenden Methoden war von der Bf. anlässlich der Importverzollungen jeweils die Methode gemäß lit.a, also die Zugrundelegung der fob-Preise, gewählt worden. Der UFS sprach der Heranziehung dieser Methode die Rechtsrichtigkeit ab im Wesentlichen mit der Begründung, dass die fob-Preise zum Zeitpunkt der Einfuhr gar nicht genau bekannt waren. Wenn aber der Modus der fob-Preise nicht anwendbar ist, gehe aus dem Kontext der Verordnung hervor, dass die Methode der lit.c, also die pauschalen

Einfuhrwerte, heranzuziehen seien. Mit dieser Methode wurde für die einzelnen Importvorgänge der Zoll und der Zins neu berechnet, wobei sich beim Zoll in den meisten Fällen höhere Beträge und per Saldo eine neue Nachforderung an Zoll in Höhe von 791.115,- ATS ergab. Mit diesen neu ermittelten Zollbeträgen ergaben sich – und zwar auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass keine Einfuhrumsatzsteuer nach § 72a ZollIR-DG nachgefordert wurde - durchwegs höhere Beträge an Zinsen und per Saldo bei den Zinsen eine Nachforderung in Höhe von 32.255,- ATS. In den der Berufungsentscheidung beiliegenden Anlageblättern waren die Neuberechnungen im Detail vorgeführt.

Gegen die Berufungsentscheidung wurde von der Bf., nunmehr in Liquidation und vertreten durch Rechtsanwalt X. , Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, der mit Erkenntnis Zl. 2005/16/0083 vom 2.9.2008 die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufhob. In den rechtlichen Ausführungen gelangt der Gerichtshof im Wesentlichen zum Ergebnis, dass der Bf. entgegen ihrer Rechtsansicht nicht die Wahlmöglichkeit zur Verfügung stand, nach Art. 5 Abs.1 Buchst. a der Verordnung zur Bestimmung des Zollwertes den zum Zeitpunkt der jeweiligen Abfertigung noch gar nicht bekannten fob-Preis heranzuziehen. Die belangte Behörde habe aber mit der im Jahr 2005 erfolgten nachträglichen buchmäßigen Erfassung und Mitteilung von veränderten Abgabenbeträgen verkannt, dass für die im Zeitraum von August 1996 bis Oktober 1998 erfolgten Abgabenschuldentstehungen gemäß Art. 221 Abs.3 ZK in der vor 19.12.2000 geltenden Fassung nach einem mehr als 3-jährigen Zeitraum solches infolge Verjährung nicht mehr möglich war. Denn es handelt sich bei dieser Bestimmung um eine Vorschrift des materiellen Rechts (auch EuGH, 23.2.2006 Rs. C-201/04) und sie sah in der anzuwendenden Fassung eine Aussetzung der Dreijahresfrist bei Einbringung eines Rechtsbehelfs (noch) nicht vor. Als materiell-rechtliche Bestimmung ist aber Art. 221 Abs.3 ZK in der Version anzuwenden, die sie zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung hatte.

Der Gerichtshof rügte ferner den im Spruch des aufgehobenen Bescheides verwendeten Ausdruck „Zinsen“, der jedenfalls die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollIR-DG nicht umfasste.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Es ist zunächst zu vermerken, dass zum vorliegenden Abgabenverfahren bereits in den zollbehördlichen Entscheidungen vom 21.4.1999, 10.7.2001 und 3.2.2005, den von der Bf. eingebrochenen Schriftsätze und im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.9.2008 eine ausführliche Diskussion der anstehenden Sach- und Rechtsfragen sowie Zitierungen der einschlägigen rechtlichen Bestimmungen erfolgt sind, auf die zwecks Vermeidung von

Wiederholungen verwiesen werden darf. Es ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, die Parteien auf die Ausführungen in Erledigungen hinzuweisen, die ihnen zugegangen und inhaltlich bekannt sind (z.B. VwGH 10.4.2008, 2007/16/0007). Weiters ist zu vermerken, dass in den nachfolgenden Ausführungen der besseren Übersicht halber weiterhin die im Verfahren noch relevant gewesenen Schillingbeträge angeführt werden.

Besonders hervorgehoben und ergänzend angeführt seien folgende Bestimmungen :

Art. 221 Abs.3 ZK idF bis 18.12.2000 : Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.

Ab 19.12.2000 hatte diese Bestimmung und der neu angefügte Abs.4 die Version:

Art. 221 Abs.3 ZK n.F. : Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Abs.4 : Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Absatz 3 erfolgen.

§ 74 Abs.2 ZollR-DG idF bis 30.6.2001 : Die Verjährungsfrist beträgt bei Eingangs- und Ausgangsabgaben drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld. Bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt diese Frist zehn Jahre, bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben jedoch nur dann, wenn die Zollbehörden den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens nicht oder nicht genau ermitteln konnten. Die Verjährungsfrist der anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

§ 108 Abs.1 ZollR-DG idF 1.1.1998 bis 31.12.2001 : Entsteht außer den Fällen des Abs.2 eine Zollschuld nach Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen (§ 80) angefallen wäre. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

Gemäß § 42 Abs.3 VwGG tritt das Administrativverfahren infolge der Aufhebung der bekämpften Berufungsentscheidung wieder in das Stadium vor Erlassung des angefochtenen Bescheides zurück und der UFS hat gemäß § 63 Abs.1 VwGG den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen. Da gemäß dieser Rechtsanschauung die nachträgliche buchmäßige Erfassung und Mitteilung von noch nicht mitgeteilten Abgabenbeträgen rechtswidrig war, konnte es zu keiner Nacherfassung von Zöllen und Abgabenerhöhungen nach § 108 Abs.1 ZollR-DG (bzw. für die Zeit vor 1.1.1998 an Säumniszinsen nach § 80 Abs.1 ZollR-DG) kommen und es sind die durch die Entscheidung vom 3.2.2005 vorgeschriebenen Mehrbeträge zu streichen. Weiters ist in der Überprüfung der Berufungsvorentscheidung zu beachten, dass der Bf. die wahlweise Heranziehung der Methode des Art. 5 Abs.1 Buchst. a der Verordnung zur Bestimmung des Zollwerts nicht möglich war.

Zur Verjährung ist die bisher im Administrativverfahren nicht aufgegriffene Frage der Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist nach § 74 Abs.2 ZollR-DG zu prüfen, die im vorliegenden Fall u.U. die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Abgaben bis zum Jahr 2006 ff. zugelassen hätte, wofür aber die Beweisführung der Abgabenhinterziehung notwendig gewesen wäre. Ein Finanzstrafverfahren wurde in der vorliegenden Angelegenheit nicht durchgeführt, sodass allenfalls die Klärung dieser Frage mit einer Vorfragenbeurteilung im Sinne von § 116 Abs.1 BAO durch die Abgabenbehörde selbst vorzunehmen wäre. Dazu wären aber klare und überprüfbare Feststellungen nötig (z.B. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, Rs.7), wie sie aus dem vorliegenden Aktenvorgang nicht herleitbar sind, weshalb eine Nacherhebung von Eingangsabgaben unter Heranziehung der längeren Verjährungsfrist ebenfalls nicht möglich war.

Zur rechtlichen Diskussion seien nochmals die behördlichen Erledigungen in chronologischer Reihenfolge aufgezählt und gegenübergestellt :

- a) Die 115 Importabfertigungsvorgänge der Weintraubenlieferungen aus der Türkei fanden vom 8.8.1996 bis 19.10.1998 statt.
- b) Aufgrund der Betriebsprüfungsergebnisse erging am 21.4.1999 der Nachforderungsbescheid des Zollamtes Wien, mit dem Zollbeträge nachgefordert und Zinsen/Abgabenerhöhungen erstmals vorgeschrieben wurden.
- c) Aufgrund der Berufung erging am 10.7.2001 die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien, mit der der Nachforderungsbetrag beim Zoll um 2.363,- ATS und bei der Abgabenerhöhung um 174,- ATS herabgesetzt wurde.
- d) Aufgrund der Beschwerde an die Abgabenbehörde II. Instanz erging am 3.2.2005 die Berufungsentscheidung des UFS, in der die Zollbeträge und Abgabenerhöhungen/Zinsen deutlich höher festgesetzt wurden als in (c), sodass sich bei den Zöllen ein insgesamter

Nachforderungsbetrag von 791.115,- ATS und bei den Zinsen/Abgabenerhöhungen von 32.255,- ATS ergab.

- e) Aufgrund der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erging am 2.9.2008 dessen Erkenntnis, mit dem die in (d) erfolgte Neufestsetzung als rechtswidrig erkannt wurde, weil sie außerhalb der Verjährungsfrist erfolgt war.
- f) Aufgrund dieser höchstgerichtlichen Aufhebung ergeht nun neuerlich die vorliegende zweite Berufungsentscheidung des UFS, mit der die Festsetzung wiederum in Höhe der Berufungsvorentscheidung erfolgt, und zwar mit folgenden Erwägungen:

Die Bf. hat in den Anmeldungen zu den Importabfertigungen für die jeweilige Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur Abgabenberechnung im Sinne der 1. Alternative in Art.5 Abs.1 der Verordnung als „erklärte Werte“ die fob – Preise der Erzeugnisse herangezogen. In der durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden dabei Unzulänglichkeiten erkannt, im Wesentlichen deshalb, weil bei den einzelnen Liefervorgängen die individuell auf diesen Importvorgang entfallenden Preise noch gar nicht genau abgegrenzt waren und die hinzuzurechnenden Transport- und Versicherungskosten nicht berücksichtigt worden waren. Daher erfolgten nun unter Berücksichtigung dieser Werte die neuen Abgabenfestsetzungen in (b), wobei das Zollamt aber prinzipiell bei der Methode der fob – Preise blieb. Nur in jenen Fällen, in denen die Transport- und Versicherungskosten nicht belegbar waren, wurde die 3. Alternative des pauschalen Einfuhrwertes herangezogen, diese Fälle sind in den Berechnungstabellen des Bescheides (b) in der Spalte „Lfbd.“ mit „Y“ markiert. In (c) hat das Zollamt die Abgabenfestsetzungen aus (b) im Wesentlichen unverändert und unter Beibehaltung der 1. Alternative aus der Verordnung bestätigt. Es wurde lediglich bei 3 Abfertigungsvorgängen aufgrund von Verbuchungsfehlern, die ihrem Wesen nach unter die Korrekturmöglichkeit des § 293 BAO fallen und im Rahmen einer Berufungs(vor)entscheidung abgeändert werden können (VwGH 26.1.1995, ZI. 94/16/0058), eine Verminderung des Zolls und der daraus resultierenden Abgabenerhöhung im Ausmaß von 30,- bzw. 585,- bzw. 1.922,-, somit insgesamt 2.537,- ATS vorgenommen. Der Einwand der Bf. der Berücksichtigungspflicht der abzuziehenden Einkaufsprovisionen, zu denen Bestätigungen des türkischen Vermittlers vorgelegt worden waren, wurde vom Zollamt nicht anerkannt mit der Begründung, dass sie nicht getrennt ausgewiesen seien.

Mit der Berufungsentscheidung (d) ist der UFS von der Methode des Zollamtes abgegangen und hat nunmehr in allen 115 Fällen die Abgabennachforderungen auf der Basis des pauschalen Einfuhrwertes nach der 3. Alternative der Verordnung vorgenommen. In der nunmehrigen Berufungsentscheidung (f) hält der UFS an den rechtlichen Ausführungen in der Entscheidung (d) vom 3.2.2005 fest, in der dargelegt wurde, dass die Heranziehung der fob-Preise nicht möglich ist – so auch der VwGH in (e) – und dass dem Aufbau des Art.5 Abs.1 der

Verordnung zu entnehmen ist, dass der pauschale Einfuhrwert als Berechnungsgrundlage heranzuziehen ist. Diese Neuberechnungen in (d) führten in fast allen Fällen zu Höherbeträgen im Vergleich zu den bisher buchmäßig erfassten und mitgeteilten Abgabenbeträgen und somit zu einer Nachforderung an Zoll von insgesamt 791.115,- ATS bzw. bei den Zinsen/Abgabenerhöhungen von 32.255,- ATS. In dieser Berechnungsmethode konnten sich auch weitere Erörterungen zur Frage von Abzugsposten erübrigen, da in dieser Methode in den von der Kommission der EU veröffentlichten Werten bereits pauschale Abzugsposten eingearbeitet sind.

Gemäß der Rechtsmeinung in (e) konnte aber im Jahr 2005 eine solche Abänderung nicht mehr erfolgen, weil sie schon außerhalb der materiellen und nicht unterbrechbaren dreijährigen Verjährungsfrist erfolgte (die in (d) erfolgte Vorgangsweise wäre nur dann möglich gewesen, wenn Art. 221 Abs.3 ZK in den Zeitpunkten der Zollschuldentstehungen 1996 bis 1998 die erst ab 19.12.2000 gültige Fassung gehabt hätte). Es sei in diesem Zusammenhang vermerkt, dass die Fristenberechnungen in Zollmaterien gemäß § 2 Abs.3 ZollIR-DG nach dem System der Fristenverordnung, Abl. EG Nr. L 124 v. 8.6.1971 erfolgen, sodass nach deren Art.3 z.B. für den letzten Abfertigungsvorgang am 19.10.1998 die genannte Dreijahresfrist vom 20.10.1998 bis zum Ablauf des 20.10.2001, in diesem Fall des nächsten Arbeitstages 22.10.2001, reicht.

Gemäß diesen Ausführungen hat der UFS nur die Möglichkeit, zu den niedrigeren und innerhalb der Dreijahresfrist buchmäßig erfassten und mitgeteilten Abgabenbeträgen der Bescheide (b) und (c) „zurückzukehren“. Es ist zu vermerken, dass sich die Berufungsvorentscheidung (c) zum Teil selbst schon außerhalb der Dreijahresfrist ab Entstehen der Zollschuld befand (Zeitabstand 1996 bis 2001), sie hat aber die im Erstbescheid enthaltenen Beträge unverändert gelassen, sodass es zu keiner rechtswidrigen verspäteten buchmäßigen Erfassung kam. Hingegen waren die im Jahr 2005 vorgenommenen nachträglichen buchmäßigen Erfassungen ungeachtet ihrer methodischen Richtigkeit bereits rechtswidrig und auf die niedrigeren (Teil-)beträge aus (b) bzw. (c) rückgängig zu machen. Es gilt das auch in denjenigen Fällen, in denen die verspätete buchmäßige Erfassung und Mitteilung eine „Negativ-Vorschreibung“ wäre, in denen also der in (d) ermittelte Betrag niedriger ausfällt als jener in (b) und (c). Das ist bezüglich einiger Abfertigungsvorgänge der Fall, sie scheinen in der Anlage C zur Berufungsentscheidung (d) in der Spalte „Differenz Zoll in ATS“ mit negativem Vorzeichen auf (es handelt sich um die 5 Abfertigungsvorgänge vom 29.9., 30.9.1996, 10.9., 22.9.1997, 5.9.1998). Es ist zu vermerken, dass überhaupt im vorliegenden Stadium des Rechtsbehelfsverfahrens eine innerhalb der Dreijahresfrist zuungunsten der Bf. erfolgte unrichtige Mehrfestsetzung an Zoll bzw. gemäß § 2 Abs.1 ZollIR-DG an sonstigen Eingangsabgaben und Geldleistungen nicht abänderbar ist, derartiges könnte

allenfalls Gegenstand eines Verfahrens nach Art. 236 ZK sein, worüber hier nicht zu entscheiden ist. Das trifft auch auf die im Bescheid (b) erfolgte und in die Berufungsvorentscheidung (c) übernommene unrichtige Berechnung der Abgabenerhöhung zu, bei der als Startwert der Zoll plus der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen wurde. Wenn aber die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 72a ZollR-DG nicht nacherhoben wird, ist für sie gemäß höchstgerichtlicher Judikatur auch keine Abgabenerhöhung bzw. Zinsen zu berechnen, da es grob sinnwidrig wäre, die Partei einerseits nicht mit Einfuhrumsatzsteuer nachzubelasten, ihr andererseits aber dafür eine Abgabenerhöhung vorzuschreiben, der nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung die Funktion von „Säumniszinsen“ zukommt (z.B. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0205, insbesondere Rs. 2). Zum Beispiel ist im Fall des letzten Importvorgangs vom 19.10.1998 von (a) auf (b) eine Erhöhung beim Zoll im Ausmaß von 7.321,- ATS und (rechnerisch) bei der Einfuhrumsatzsteuer von 5.276,- ATS erfolgt, nachgefordert wurde mit Bescheid (b) nur der Zollbetrag. Bei der Berechnung der Abgabenerhöhung wurde mit der Summe 12.597,- ATS aus beiden Abgaben gestartet : Die Säumniszeiträume reichen gemäß § 80 Abs.2 ZollR-DG jeweils vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats, beginnend mit dem Zeitraum, in dem die Zollschuld am 19.10.1998 entstand (also dem Zeitraum 15.10.1998 – 14.11.1998) bis zum Zeitraum, in dem die nachträgliche buchmäßige Erfassung mit Bescheid vom 21.4.1999 erfolgte (also dem Zeitraum 15.4.1999 – 14.5.1999). Gemäß dieser Bestimmung ist ein Säumniszeitraum mit seiner gesamten Länge anzusetzen, auch wenn die Säumnis nur einen Teil des Monats umfasst. Es gibt also in diesem Beispiel 3 Säumniszeiträume im Jahr 1998 und 4 Säumniszeiträume im Jahr 1999. Der Jahreszinssatz gemäß § 78 Abs.2 ZollR-DG iVm Art. 589 Abs.4 ZK-DVO (jeweils idF 1999) betrug damals 3,66 % (1998) bzw. 3,64 % (1999), (vgl. Beilage 3 zu (c)) und ist für Säumnisberechnungen gemäß § 80 Abs.2 ZollR-DG um 2 % zu erhöhen, ergibt 5,66 % bzw. 5,64 % und im Zwölftelbruchteil gemäß dieser Bestimmung 0,4717 % bzw. 0,47 %. Somit errechnet sich die Abgabenerhöhung für den gesamten Säumniszeitraum 15.10.1998 – 14.5.1999 mit $12.597 \times 0,4717\% \times 3 + 12.597 \times 0,47\% \times 4 =$ (gerundet nach § 204 Abs.1 BAO a.F.) 415,- ATS. Führt man dieselbe Rechnung mit dem Startwert 7.321,- ATS durch, ergibt sich an Abgabenerhöhung der Wert 241,- ATS.

Die Rechtsgrundlage für die Berechnung solcher „Zinsen“ ist, aufbauend auf Art.4 Abs.4 der Verordnung die einzelstaatliche Gesetzgebung, die solche Zinsen in der ab 1.1.1998 nach § 108 Abs.1 ZollR-DG gültigen Regelung als Abgabenerhöhung und in der Zeit vorher gemäß § 80 Abs.1 ZollR-DG als Säumniszinsen bezeichnet. Diese terminologische Unterscheidung bei gleichem Berechnungsmodus war im Spruch von (c) vorgenommen.

Zu dem in der Berufung geltend gemachten Verfahrensmangel der unzureichenden Begründung wegen Nichtnachvollziehbarkeit der Abgabenberechnungen ist auszuführen, dass

in den Beilagen der Erledigungen (c) und (d) diese Berechnungsgrundlagen und Berechnungsmodi ausreichend dargestellt wurden bzw. sich solche Berechnungen – vgl. obige Rechnung – direkt aus dem Gesetzestext entnehmen lassen. Die dabei verwendeten Abgabensätze und Umrechnungskurse sind aus öffentlich kundgemachten Quellen zu entnehmen – z.B. den in den Beilagen aufgezählten Amtsblättern, aber auch aus allgemein zugänglichen und den im Export/Import-Bereich tätigen Unternehmen bekannten und von ihnen regelmäßig verwendeten Datenbanken (insbesondere „ZEUS“ = Zoll Europa – Unterstützungssystem) und Publikationen (insbesondere die vom Bundesministerium für Finanzen geführte und ständig aktualisierte „Zolldokumentation“), sodass die gegebenen tabellarischen Darstellungen eine Nachvollziehbarkeit der Abgabenberechnungen gewährleisten.

Schließlich vermag der UFS auch keinen Verfahrensmangel darin zu erblicken, dass der Geschäftsführer J. nicht in die rechtlichen Diskussionen eingebunden war. Zum Einen bestand für ihn schon Gelegenheit, an der Schlussbesprechung am Ende der Betriebsprüfung teilzunehmen bzw. seine Sicht der Dinge anlässlich der Ergreifung der Rechtsmittel einzubringen, des Weiteren wurde mit Vorhaltschreiben des UFS vom 4.5.2004 der Bf. Gelegenheit gegeben, die strittig gewesene Frage der Einkaufsprovisionen zu klären, worauf wiederum nicht der Geschäftsführer J. in Erscheinung trat, sondern seitens der Bf. die Vernehmung von C. als Zeuge beantragt wurde, was dann auch durchgeführt wurde.

Zu den beiliegenden Berechnungsblättern (sie sind unverändert aus (c) übernommen) sei erläuternd bemerkt, dass die Abgabenfestsetzungen jene in den *einzelnen Zeilen* sind, während die im obigen Text meist kurzerhand angeführten Summen- bzw. Saldobildungen nur Informationscharakter haben. In den Berechnungstabellen zu (c) waren auch die 3 o.a. Korrekturen eingearbeitet, vgl. Begründung in (c). Die Verbuchungen und Zahlungsvorgänge wurden von den damaligen Schilling-Beträgen auf Euro umgestellt bzw. abgewickelt, wobei diesbezüglich nichts strittig ist. Strittige Fragen bezüglich des Kontostandes wären allenfalls im Wege eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu klären.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 19. März 2009