

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde vom 22. Mai 2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 17. April 2014, Zahl: 520000/xxx, betreffend die Vorschreibung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Für die Beschwerdeführerin ist eine Zollschuld [Zoll (A00)] in der Höhe von € 806,53 entstanden.

Eine Einfuhrumsatzsteuerschuld [Einfuhrumsatzsteuer (B00)] ist für die Beschwerdeführerin nicht entstanden.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Verfahrensverlauf:

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (nachfolgend: Bf) war im fraglichen Zeitpunkt, namentlich am 25. März 2014 zugelassener Empfänger.

Ihr wurde eine Ware im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren angewiesen.

Die Bf hat es verabsäumt dem Zollamt Linz Wels (nachfolgend: Zollamt) als Bestimmungsstelle die Ankunft der Ware anzuzeigen.

Die Ware ist bei der Bf verblieben und wurde am 19. März 2014 über den Flughafen Frankfurt ins Drittland versandt. Der Sachverhalt wurde erst im Rahmen des Suchverfahrens bekannt.

Verfahrensverlauf:

Mit Bescheid vom 17. April 2014, Zahl: 520000/xxx, hat das Zollamt festgestellt, für die Bf A, Adresse1, sei gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3, 1. Anstrich Zollkodex (nachfolgend: ZK) eine Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 7.082,24 (darin enthalten an Zoll: € 806,53 und an Einfuhrumsatzsteuer € 6.275,71) entstanden, weil die Bf diese am 25. März 2014 durch Nichtgestellung der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Das Zollamt hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, die mit Versandschein T1 vom 17. März 2014, MRN aaa, angewiesenen Waren seien der Bestimmungszollstelle entgegen den Bestimmungen des Art. 361 Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung (nachfolgend: ZK-DVO) nicht gestellt worden. Durch die Nichtgestellung hätten die bei der Eröffnung des Versandverfahrens bei der Abgangsstelle konkret begonnenen Überwachungsmaßnahmen nicht mehr durchgeführt werden können. Die Bf habe die Ware nicht gestellt und das Versandverfahren nicht beendet. So lange sich Waren in einem nicht beendeten Versandverfahren befinden, sei die parallele Überführung dieser Waren in ein weiteres Zollverfahren rechtlich nicht möglich. Das vorangegangene Versandverfahren müsse zuvor ordnungsgemäß beendet werden. Werde von einem Anmelder - im gegenständlichen Fall ein weiteres Versandverfahren mittels Manifest - für eine Ware, die sich noch in einem offenen Versandverfahren befinde, abgegeben, so gehe diese rechtlich ins Leere. Werde dieser Umstand dem Zollamt nach dem Ende der Gestellungsfrist bekannt und befinde sich die Ware körperlich nicht mehr am Warenort des zugelassenen Empfängers, so sei die Zollschuld gemäß Art. 203 ZK entstanden, weil das Versandgut nicht mehr am zugelassenen Warenort für Kontrollzwecke zur Verfügung stehe. Das Fehlverhalten sei der Bf zuzurechnen und die Zollschuld daher für sie entstanden.

Dagegen wendet sich die in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 22. Mai 2014. Von der Bf wird nach einer gerafften Wiedergabe des Sachverhalts und nach dem Hinweis auf die Artikel 37, 91, 79, 201 und 203 ZK bzw. Art. 406 ZK-DVO der Bescheid im Wesentlichen insofern angefochten, als sie vermeint, keinen Tatbestand gemäß Art. 203 ZK gesetzt zu haben. Der Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung sei aus ihrer Sicht so zu verstehen, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasse, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Art. 37 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert werde. Für die am festgelegten Warenort in Adresse1 angekommene Ware habe im gegenständlichen Fall das Versandverfahren mit der Übernahme dieser durch die Bf gemäß Art. 406 Abs. 2 ZK-DVO geendet. Die Ware habe sich danach in vorübergehender Verwahrung befunden und habe gemäß Art. 37 ZK sohin auch noch weiterhin der zollamtlichen Überwachung unterlegen. Es könne daher ein Entzug der Ware nach Art. 203 ZK nicht vorliegen. Deshalb seien die nicht gesetzlich geschuldeten Abgaben im Betrage von € 7.082,24 zu erstatten. Unter dem Titel einer Heilung bemerkte die Bf, die Ware sei nachweislich aus

dem Gebiet der Gemeinschaft exportiert und an den Empfänger bzw. dessen Agenten in Teheran übergeben worden.

Betrugsverdacht und eine Vorzugsbehandlung gemäß Art. 185 ZK seien auszuschließen. Die Bf beantragt die Behebung des bekämpften Bescheides und die Erstattung der Abgaben im Betrage von insgesamt € 7.082,24 [darin enthalten an Zoll (A00) € 806,53 und an Einfuhrumsatzsteuer (B00) € 6.275,71].

Über die Beschwerde hat das Zollamt mit Beschwerdeverentscheidung (nachfolgend: BVE) vom 8. Jänner 2015, Zahl: 520000/vvv, entschieden und der Beschwerde teilweise stattgegeben. Das Zollamt hat den Spruch des bekämpften Bescheides dahingehend geändert, die Bf habe am 19. März 2014 hinsichtlich der gegenständlichen Waren die Pflicht zur Übermittlung einer Ankunftsanzeige hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Versandscheines verletzt.

Für sie sei daher eine Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 7.082,24 gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden.

Dagegen hat die Bf in offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den zuständigen Senat des Bundesfinanzgerichts (nachfolgend: BFG) gestellt (Vorlageantrag).

Die Bf hat weiteres die Anträge gestellt,

- es möge vom BFG die Feststellung getroffen werden, das bei einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK keine Einfuhrumsatzsteuer entsteht;
- es möge vom BFG in eventu das Verfahren bis zur Entscheidung des vor dem EuGH schwebenden Verfahrens in den verbundenen Rechtssachen C-226/14 (Eurogate) und C-228/14 (DHL), in denen der EuGH über die unionsrechtliche Frage der Entstehung von Einfuhrumsatzsteuer im Zusammenhang mit einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK vorab zu entscheiden haben wird, aussetzen.

Das BFG hat das Abgabenverfahren mit Beschluss vom 10. Dezember 2015, GZ: RV/5200013/2015, bis zur Entscheidung durch den EuGH ausgesetzt.

Der EuGH hat mit Urteil vom 2. Juni 2016, verbundene Rechtssachen C-226/14 und C-228/14, entschieden.

Das Zollamt hat am 28. Juli 2016 mitgeteilt, es könne sich - gerade beim vorliegenden Sachverhalt - in Anlehnung an das Urteil des EuGH vom 2. Juni 2016, verbundene Rechtssachen C-226/14 und C-228/14, einer Stattgabe anschließen.

Deswegen hat die Bf mit Eingabe vom 1. August 2016 den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Mit Eingabe vom 15. September 2015 hat die Bf zudem die Entstehung der Zollschuld [Zoll (A00)] in der Höhe von € 806,53 außer Streit gestellt.

Beweiswürdigung

Das BFG gründet den festgestellten Sachverhalt auf den Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten des Zollamtes und auf die Vorbringen bzw. Verantwortung der Parteien des Beschwerdeverfahrens im Rechtsbehelfsverfahren.

Rechtslage

Art. 204 ZK:

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) 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,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt 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 Einfuhrabgabefreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

(3) Zollschuldner ist die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Art. 92 ZK:

(1) Das externe Versandverfahren endet und die Verpflichtungen des Inhabers des Verfahrens sind erfüllt, wenn die in dem Verfahren befindlichen Waren und die erforderlichen Dokumente entsprechend den Bestimmungen des betreffenden Verfahrens am Bestimmungsort der dortigen Zollstelle gestellt werden.

[...]

Art. 96 ZK:

(1) Der Hauptverpflichtete ist der Inhaber des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens. Er hat

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den Zollbehörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu stellen;

[...]

Art. 406 ZK-DVO:

(1) Einer Person, die im gemeinschaftlichen Versandverfahren beförderte Waren in ihrem Betrieb oder an einem anderen festgelegten Ort in Empfang nehmen möchte, ohne dass der Bestimmungsstelle die Waren gestellt und das Versandbegleitdokument - Versandbegleitdokument/Sicherheit vorgelegt werden, kann der Status eines zugelassenen Empfängers bewilligt werden.

[...]

Art. 408 ZK-DVO:

(1) Für die in seinem Betrieb oder an den in der Bewilligung näher bezeichneten Orten eingetroffenen Waren muss der zugelassenen Empfänger

a) die Bestimmungsstelle mit der "Ankunftsanzeige" unverzüglich über das Eintreffen der Waren und alle Ereignisse während der Beförderung unterrichten;

[...]

Der verfahrensgegenständliche Sachverhalt hat sich im Jahr 2014 ereignet.

Infolgedessen ist in der Sache die Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) anzuwenden.

Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

[...]

d) die Einfuhr von Gegenständen.

Art. 30 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

Als Einfuhr eines Gegenstandes gilt die Verbringung eines Gegenstandes, der sich nicht im freien Verkehr im Sinne de Art. 24 des Vertrages befindet, in die Gemeinschaft.

Art. 60 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

Die Einfuhr von Gegenständen erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

Art. 61 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft [an] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt.

[...]

Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt.

Art. 71 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

(1) Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft [an] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen.

[...]

§ 1 Umsatzsteuergesetz (UStG):

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

[...]

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland [...] gelangt.

[...]

§ 26 UStG:

(1) Soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; [...]

Erwägungen

Die Bf war im fraglichen Zeitpunkt, namentlich am 25. März 2014 zugelassener Empfänger.

Gemäß Art. 91 Abs. 1 Buchstabe a ZK können im externen Versandverfahren Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben, anderen Abgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, befördert werden.

Gemäß Art. 91 Abs. 2 Buchstabe a ZK erfolgt die Beförderung nach Absatz 1 im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren.

Die verfahrensgegenständlichen eingangsabgabepflichtigen Waren wurden im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren mit Versandschein T1, MRN aaa, vom 17. März 2014 an die Bf angewiesen.

Die Bf als zugelassene Empfängerin hat es verabsäumt, eine Ankunftsanzeige zu erstatten und hat die Ware in einem weiteren Versandverfahren in das Drittland verbracht.

Durch diese Pflichtverletzung ist für die Bf eine Zollschuld gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 3 ZK entstanden.

Das Entstehen einer Zollschuld nach Art. 204 ZK wird von der Bf nicht mehr bestritten.

"Grundsätzlich" folgt das Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschuld dem Entstehen einer Zollschuld.

Gemäß dem Urteil des EuGH in den verbundenen Rechtssachen C-226/14 (Eurogate) und C-228/14 (DHL) vom 2. Juni 2016 ist dies jedoch dann nicht der Fall, wenn die Nichterfüllung einer Pflicht zur Erledigung des externen Versandverfahrens durch Gestellung zu einer Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK führt, auch wenn dabei die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen konnte, weil sie bis zum Zeitpunkt ihrer Ausfuhr dem externen Versandverfahren unterlag.

Der Bf wurde der Status eines zugelassenen Empfängers bewilligt. Ein zugelassener Empfänger muss die Waren der Bestimmungsstelle nicht stellen und die Versandanmeldung nicht vorlegen.

Seit der Rechtsänderung zum 1. Juli 2008 gemäß der Verordnung 1192/2008 vom 17. November 2008 ist eine Beendigungsfiktion vorgesehen, durch die insbesondere das Verfahrenselement der Gestellung ersetzt wird. Demnach knüpft die Übernahme nicht an die Gestellung (Ankunftsanzeige), sondern an die Entladeerlaubnis an. Der berechtigte Empfänger übernimmt die Waren erst mit der Entladeerlaubnis und dies mit der Rechtsfolge der Beendigung des Versandverfahrens (vgl. Witte, Zollkodex⁶, Art. 97, Rz 70 und Rz 75 ff).

Im gegenständlichen Fall wurde eine Ankunftsanzeige unterlassen. Dies hatte einerseits die Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 ZK zur Folge. Weil die Ankunftsanzeige unterlassen wurde, konnte aber eine Entladeerlaubnis erst recht nicht erteilt werden.

Da das Versandverfahren mithin nicht beendet wurde, nicht geendet hat, konnte die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangen, weil sie sich nach der Sachlage bis zum Zeitpunkt ihrer Ausfuhr bei der Bf befunden hat und dort weiterhin dem externen Versandverfahren unterlag. Die Bestimmungsstelle war am Zugang zur Ware - auch nur vorübergehend - nicht gehindert. Die Verletzung einer Pflicht war ursächlich für die Entstehung der Zollschuld. Die Ware ist bis zur Ausfuhr eine Nichtgemeinschaftsware geblieben.

Die Bf schuldet aus der Sicht des oben erwähnten Urteiles des EuGH für solche Waren, für die eine Zollschuld nach Art. 204 ZK entstanden ist, die als Nichtgemeinschaftswaren wieder ausgeführt werden und die zum Zeitpunkt ihrer Ausfuhr (immer) noch dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlagen, ihnen danach aber wegen der Ausfuhr nicht mehr unterlagen, keine Einfuhrumsatzsteuer.

Es war daher - wie im Spruch geschehen - zu entscheiden. Die vollinhaltliche Stattgabe hat ihre Ursache in dem Umstand, dass die Bf in ihrer Eingabe vom 15. September 2016 das Entstehen einer Zollschuld (des Zolls) außer Streit gestellt hat.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist 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.

Die ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil das BFG bei seiner Entscheidung in rechtlicher Hinsicht der im Erkenntnis dargestellten Judikatur des EuGH zur Frage, dass unabhängig von der Frage der Entstehung einer Zollschuld nach Art. 204 ZK die Voraussetzungen für die Erhebung auch der Einfuhrumsatzsteuer nicht erfüllt sein können, weil die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf der Union eingegangen ist, gefolgt ist.

Graz, am 28. September 2016