

aBerufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder ADir. Karl Heinz Klumpner und Dr. Walter Summersberger über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Herbert Laimböck, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 13. Dezember 1999, GZ. 100/62267/99, betreffend Zollschuld und Zinsen, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des Bescheides wird abgeändert.

Gemäß Artikel 5 Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 werden Zinsen in der Höhe von EUR 1.259,63 (ATS 17.333,00) laut angeschlossenem Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Bescheides bildet, festgesetzt. Der Zinssatz richtet sich nach § 80 Absatz 2 ZollR-DG.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In den Jahren 1996 bis 1998 ist die Bf. bei der Überführung von unter die Verordnung (EG) Nr. 3223/94 mit Durchführungsbestimmungen zur Einfuhrregelung für Obst und Gemüse, ABI. Nr. L 337 vom 24. Dezember 1994, CELEX-Nr. 31994R3223, fallendem Obst in den zollrechtlich freien Verkehr als Vertreter des Empfängers aufgetreten. Der Einfuhrpreis, zu dem die Erzeugnisse im Zolltarif der Europäischen Gemeinschaft eingestuft wurden, entsprach bei den Abfertigungen laut Aktenlage dem fob-Preis der Erzeugnisse im Ursprungsland, zuzüglich Versicherungs- und Transportkosten bis zur Zollgrenze der Gemeinschaft.

Anlässlich einer Betriebsprüfung/Zoll beim Empfänger hat das Hauptzollamt Wien im Jahr 1998 Abweichungen zwischen den bei der Abfertigung angemeldeten Werten und den tatsächlich gezahlten Preisen festgestellt. In der Folge hat die Abgabenbehörde erster Instanz von der Bf. als Anmelder mit Bescheid vom 28. September 1999 einen Differenzbetrag an Zoll von ATS 127.102,00 nacherhoben und Zinsen bzw. eine Abgabenerhöhung von ATS 22.336,00 zur Entrichtung mitgeteilt, wobei darauf hingewiesen wurde, dass ein Gesamtschuldverhältnis mit dem Empfänger besteht.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 1999 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und im Wesentlichen vorgebracht, man sei nicht als Zollanmelder, sondern als direkter Stellvertreter für den Importeur der Waren tätig geworden. Die Bf. sei daher nicht Zollschuldner gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 13. Dezember 1999 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung der BVE wird ausgeführt, dass die Bf. in den verfahrensgegenständlichen Fällen als Anmelder und (indirekter) Vertreter für Rechnung des Empfängers den Antrag gestellt habe, die streitverfangenen Waren in den freien Verkehr zu überführen. Die Abgabenschulden seien auf das Abgabenkonto der Bf. vorgeschrieben worden. Es habe somit ein Gesamtschuldverhältnis gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK bestanden.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 1999 wurde dagegen mit der Begründung Beschwerde eingebracht, dass die Bf. vom Empfänger nur dazu bevollmächtigt gewesen sei, ihn bei den nach Österreich erfolgten Importen bei der Abwicklung der Verzollung zu vertreten. Aus den

gegenständlichen Zollanmeldungen, die die Bf. als direkte Stellvertreterin des Empfängers abgegeben habe, sei klar ersichtlich, dass die Bf. nicht Zollanmelderin gewesen sei. Unter Hinweis auf *Witte, Zollkodex, Kommentar zu Artikel 64, Rz. 1*, wird vorgebracht, dass ein Spediteur im üblichen "Spediteurverfahren" der direkten Stellvertretung im fremden Namen und auf fremde Rechnung de jure neben dem von ihm Vertretenen kein Anmelder werden könne. Zollanmelder sei sohin der Empfänger gewesen, der von der Bf. bei der Abwicklung der Verzollung direkt vertreten worden sei. Auch wenn die Abgabenschulden auf ihrem Abgabenkonto vorgeschrieben wurden, ändere dies nichts daran, dass die Bf. auf Grund der direkten Stellvertretung nicht Zollschuldnerin gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK geworden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Artikel 201 Absatz 3 ZK ist Zollschuldner der Anmelder. Dies ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird (Artikel 4 Nummer 18 ZK). Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Die Zollanmeldung kann gemäß Artikel 64 ZK vorbehaltlich des Artikels 5 ZK von jeder Person abgegeben werden, die in der Lage ist, eine Ware bei der zuständigen Zollstelle zu gestellen oder gestellen zu lassen und alle Unterlagen vorzulegen, deren Vorlage nach den Bestimmungen vorgesehen ist, die das für diese Ware beantragte Zollverfahren regeln. In Fällen, in denen die Annahme einer Zollanmeldung für eine bestimmte Person besondere Verpflichtungen mit sich bringt, muss die Anmeldung von dieser Person oder für ihre Rechnung abgegeben werden.

Bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen kann sich gemäß Artikel 5 ZK - unter den dargestellten Voraussetzungen und vorbehaltlich der im Rahmen des Artikels 243 Absatz 2 Buchstabe b) ZK erlassenen Vorschriften - jedermann gegenüber den Zollbehörden vertreten lassen. Die Vertretung kann direkt sein, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt, oder indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt.

Gemäß Artikel 5 Absatz 4 ZK muss der Vertreter erklären, für die vertretene Person zu handeln; er muss ferner angeben, ob es sich um eine direkte oder indirekte Vertretung handelt, und Vertretungsmacht besitzen. Personen, die nicht erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, oder die erklären, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, aber keine Vertretungsmacht besitzen, gelten als in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelnd.

Die Zollbehörden können von einer Person, die erklärt, im Namen oder für Rechnung eines anderen zu handeln, den Nachweis für ihre Vertretungsmacht verlangen. Gemäß § 38 Absatz 2 ZollR-DG hat der direkte Vertreter dabei seine Vertretungsmacht nachzuweisen, wenn sie nicht amtsbekannt ist oder für den betreffenden Vertreter eine abweichende gesetzliche Regelung gilt; der indirekte Vertreter hat seine Vertretungsmacht dadurch glaubhaft zu machen, dass er der Zollstelle die auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und sonstigen die Ware betreffenden Papiere vorlegt. Personen, die im Rahmen eines Unternehmens zur Besorgung von Geschäften eingesetzt sind, mit denen gewöhnlich auch Abfertigungen verbunden sind, gelten ohne Vorliegen einer schriftlichen Vollmacht als zur Vertretung des Unternehmens bei der Abfertigung bevollmächtigt und befugt; das Fehlen oder eine Beschränkung der Vollmacht braucht die Zollbehörde nur dann gegen sich gelten lassen, wenn sie davon wusste oder vernünftigerweise wissen musste.

Gemäß dem "Merkblatt zum Einheitspapier" im Anhang 37 zur Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 (Zollkodex-Durchführungsverordnung ZK-DVO) sind bei der Einfuhr im Feld 14 "Anmelder/Vertreter" der Zollanmeldung Name und Vorname bzw. Firma und vollständige Anschrift des Beteiligten nach den geltenden Vorschriften anzugeben. Handelt es sich bei dem Anmelder und dem Empfänger um ein und dieselbe Person, so ist "Empfänger" einzutragen. Die Prüfung der betreffenden Zollanmeldungen, die sich mit Zustimmung der Bf. auf eine repräsentative Stichprobe (50 Prozent) beschränkt hat, hat ergeben, dass im Feld 14 des Einheitspapiers jeweils Firma und Anschrift der Bf. mit dem Zusatz "Empf. ind. v." angegeben sind. Es besteht kein Zweifel daran, dass diese gebräuchliche Abkürzung "Empfänger indirekt vertreten" bedeutet. Die Bf. hat in den von ihr abgegebenen Anmeldungen damit ausdrücklich angegeben, dass eine indirekte Vertretung des Empfängers vorliegt, d.h. dass sie in eigenem Namen, aber für Rechnung des Empfängers gehandelt hat.

Die Bf. hat der Zollstelle die auf den Vertretenen lautenden Frachtpapiere und die sonstigen, die Ware betreffenden Papiere vorgelegt und dadurch ihre Vertretungsmacht glaubhaft gemacht. Eine schriftliche Vollmacht zum Nachweis ihrer Vertretungsmacht wurde von der Bf. bei der Abfertigung weder vorgelegt noch wurde auf eine derartige Vollmacht verwiesen. Da keine Hinweise auf das Fehlen oder eine Beschränkung der Vollmacht vorlagen, brauchte die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Vertretungsmacht von der Zollbehörde auch nicht verlangt werden.

Im Feld 48 "Zahlungsaufschub" der Zollanmeldung ist jeweils die Abgabenkontonummer der Bf. angegeben und auch die Abgaben wurden in der Folge durch die Bf. entrichtet.

Im Fall einer direkten Vertretung des Empfängers wäre es erforderlich gewesen, dass die Bf.

die Übernahme der Zollschuld gemäß Artikel 231 ZK in Verbindung mit § 79 ZollR-DG beantragt hätte, da der Abgabenbetrag von einem Dritten an Stelle des Zollschuldners nur mit Bewilligung des zuständigen Hauptzollamtes entrichtet werden kann. Ein derartiger Schuldnerwechsel liegt jedoch nach der Aktenlage nicht vor.

Zu dem in der Beschwerde auszugsweise zitierten Kommentar zu Artikel 64 ZK in *Witte* wird bemerkt, dass sich diese Ausführungen, wonach ein Spediteur neben dem von ihm Vertretenen kein Anmelder werden darf, auf die bis zum 31. Dezember 1993 in Deutschland geltenden Vorschriften beziehen. Unter Rz. 2 wird dazu ergänzend darauf hingewiesen, dass sich jedermann als Anmelder vertreten lassen kann und zwar in den Formen der direkten und für den deutschen Rechtskreis neuen indirekten Stellvertretung und dass die zuletzt genannte neue Variante auch einem Spediteur ermöglicht, seine Anmelderstellung aufrechtzuerhalten – mit dem ggf. allerdings ungewollten wirtschaftlichen Ergebnis einer gleichzeitigen Zollschuldnerstellung.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die Bf. in den verfahrensgegenständlichen Fällen gegenüber den Zollbehörden als indirekter Vertreter aufgetreten ist und nicht erklärt hat, im Namen eines anderen zu handeln. Ein Nachweis der Vertretungsmacht war nicht erforderlich, weil die Vertretungsmacht entsprechend glaubhaft gemacht worden ist und überdies die Fiktion des § 38 Absatz 3 ZollR-DG zur Anwendung kommt. Da die Bf. die Zollanmeldungen in eigenem Namen abgegeben hat, ist sie ex lege Anmelder und somit auch Zollschuldner gemäß Artikel 201 Absatz 3 ZK.

Nach Artikel 5 Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 ziehen die zuständigen Behörden den fälligen Zollbetrag gemäß Artikel 220 ZK zuzüglich Zinsen für die Zeit von der Abfertigung der Partie zum freien Verkehr bis zur Einziehung ein, wenn bei einer Nachprüfung festgestellt wird, dass die Verpflichtungen aus diesem Artikel nicht erfüllt wurden. Dabei wird der bei Wiedereinziehungen nach einzelstaatlichem Recht (§ 80 ZollR-DG) geltende Zinssatz zugrunde gelegt.

Als "Partie" im Sinne der genannten Verordnung gilt dabei die Ware, die unter einer Anmeldung zum freien Verkehr gestellt wird, wobei jede Anmeldung nur Waren gleichen Ursprungs und eines einzigen Codes der Kombinierten Nomenklatur umfasst.

Gemäß § 108 Absatz 1 ZollR-DG in der mit 1. Jänner 1998 in Kraft getretenen Fassung des BGBl. I Nr. 13/1998 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 angefallen wäre, wenn eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben ist.

Wie die Bestimmung des Artikels 5 Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 verfolgt auch die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Absatz 1 ZollR-DG den Zweck, den Zinsverlust der Zollbehörden in Fällen auszugleichen, in denen es zu einer verspäteten buchmäßigen Erfassung auf Grund einer Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK kommt. Die Pflicht zur Entrichtung der Abgabenerhöhung besteht schon allein auf Grund des Zinsverlustes, unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Beteiligten.

Der Zeitpunkt der Abfertigung der Partie zum freien Verkehr entspricht dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld. In beiden Fällen handelt es sich um den Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung von den Zollbehörden angenommen wird.

Anders verhält es sich mit dem Zeitpunkt der Einziehung, der nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht mit dem Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung gleichzusetzen ist.

Unter "buchmäßige Erfassung" ist gemäß Artikel 217 Absatz 1 ZK die Eintragung in die Bücher oder in sonstige statt dessen verwendete Unterlagen zu verstehen. Der Begriff "Einziehung" (in der englischen Fassung "recovery", in der französischen Fassung "recouvrement") ist in der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 nicht definiert; "einziehen" hat aber üblicherweise die Bedeutung von "einfordern". Die belangte Behörde hätte der Bf. daher Zinsen für den gesamten Zeitraum von der Abfertigung der Partien zum freien Verkehr bis zur Nacherhebung des Abgabenbetrages vorschreiben müssen.

Wie der Europäische Gerichtshof (EuGH) bereits in seinem Urteil im Fall *Costa/E.N.E.L.* vom 15. Juli 1964, Rechtssache 6/64, ausgesprochen hat, geht dann, wenn gleiche Regelungsinhalte betroffen sind, sowohl primäres als auch sekundäres Gemeinschaftsrecht den nationalen Rechtsordnungen vor und ist von allen nationalen Gerichten und Verwaltungsbehörden vorrangig anzuwenden (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts). Jedes Gericht und jede Verwaltungsbehörde jeder Stufe ist somit verpflichtet, das österreichische Recht auf seine Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen und gegebenenfalls unangewendet zu lassen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde der Abgabenbetrag vom Hauptzollamt Wien buchmäßig erfasst und zunächst mit Bescheid vom 17. Mai 1999 dem Empfänger mitgeteilt. Nachdem der Empfänger der Aufforderung zur Entrichtung des Abgabenbetrages nicht nachgekommen war, erging mit Bescheid vom 28. September 1999 eine Mitteilung an die Bf. als Gesamtschuldnerin. Da sich der Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung nicht geändert hatte, wurden weder Zinsen neu berechnet noch eine Abgabenerhöhung festgesetzt. Für den Zeitraum ab der buchmäßigen Erfassung unterblieb zu Unrecht die Vorschreibung von Zinsen. Im Hinblick darauf, dass Artikel 5 Absatz 4 der Verordnung (EG) Nr. 3223/94 als

gemeinschaftsrechtliche Regelung Anwendungsvorrang gegenüber § 108 Absatz 1 ZollR-DG genießt und sich lediglich der geltende Zinssatz nach einzelstaatlichem Recht (§ 80 Absatz 2 ZollR-DG) richtet, ist für die ab dem 1. Jänner 1998 erfolgten Abfertigungen keine Abgabenerhöhung zu entrichten. Es besteht aber die Verpflichtung auch für diese Fälle - wie bereits ausgeführt - Zinsen bis zur Einziehung zu erheben.

Obwohl in Anwendung von § 72a ZollR-DG die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 220 ZK iVm Artikel 201 ZK unterblieben ist, hat die belangte Behörde der Bf. anlässlich der Nacherhebung für die Zeit vor dem 1. Jänner 1998 Zinsen und für die Zeit ab dem 1. Jänner 1998 eine Abgabenerhöhung für den gesamten Differenzbetrag (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) vorgeschrieben.

Zur Anwendung des § 72a ZollR-DG ist anzumerken, dass die Gegenstände in den verfahrensgegenständlichen Fällen nicht für das Unternehmen der Bf., sondern für jenes des Empfängers eingeführt worden sind. Die Bf. ist für diese Abgabe daher nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften (§ 12 Absatz 1 Ziffer 2 Umsatzsteuergesetz 1994) nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Es wäre daher auch die Einfuhrumsatzsteuer gemäß Artikel 220 ZK iVm Artikel 201 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen gewesen. Der unabhängige Finanzsenat darf auf zweiter Rechtsbehelfsstufe die Einfuhrumsatzsteuer nicht erstmalig nachträglich buchmäßig erfassen und mitteilen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23. März 2001, Zl. 2000/16/0080, festgestellt hat, ist die Vorschreibung eines Säumniszuschlages für nicht festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer rechtswidrig. Dies gilt sinngemäß auch für die Erhebung von Zinsen.

Eine Anfrage zur Bf. im Firmenbuch hat ergeben, dass ihre Firma gelöscht worden ist. Die Gesellschaft wurde als übertragende Gesellschaft mit der AG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die gegenständliche Berufungsentscheidung war daher an die AG als Gesamtrechtsnachfolgerin zu richten.

Aus den angeführten Gründen war der Spruch des angefochtenen Bescheides zu ändern, eine Neuberechnung der Zinsen vorzunehmen und spruchgemäß zu entscheiden. Einzelheiten der Zinsenberechnung sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, 15. März 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Robert Huber

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: