



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vom 8. November 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien, vertreten durch Mag. Waldl, vom 9. Oktober 2000, Zl. , betreffend Zollschuld 2000 entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird folgt ergänzt: „Auf die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer wird nach §72a ZollIR-DG nicht verzichtet. Somit wird der Differenzbetrag an Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 11.363,92 (S 156.371,00) gesetzlich geschuldet und buchmäßig erfasst.“

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 23. März 2000, Zahl: wurden festgestellt, dass für die Bf. gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollIR-DG) die Eingangsabgabenschuld in Höhe von insgesamt ATS 13.139.329,00 (€ 954.872,27) für die Waren laut Berechnungsblatt entstanden sei. Somit werde ein Differenzbetrag in Höhe von ATS 1.040.160,00 (€ 75.591,38) gesetzlich geschuldet [Zoll: ATS 883.789,00 (€ 64.224,45), Einfuhrumsatzsteuer: ATS 156.371,00 (€ 11.363,92)]. Als Folge der Entstehung der Abgabenschuld werde auch eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollIR-DG in Höhe von ATS 55.955,00 (€ 4.066,41) geschuldet. Da die Bf. zum vollen Vorsteuerabzug nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften berechtigt sei, unterbleibe gem. § 72a ZollIR-DG die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von S 156.371,00 (€ 11.363,92).

Begründet wurde die Vorschreibung der Abgaben damit, dass der Bf. mit Bescheid Zl. vom 8. September 1997 die Bewilligung erteilt wurde, Waren der Unterposition 8531 2051 102 (bzw. 8531 2050 002), dh mehrfarbige Flüssigkeitskristallanzeigen, in den freien Verkehr zu überführen und die damit verbundene Abgabenbegünstigung in Anspruch zu nehmen. Im Bewilligungsbescheid sei ausgeführt worden, dass bei einer Übertragung innerhalb der Gemeinschaft der übernehmende Verwender nach Art. 297 Abs. 1 ZK-DVO zwingend im Besitz einer nach Art. 291 ZK-DVO erteilten Bewilligung sein und jede Übertragung innerhalb eines Mitgliedstaates der Zollbehörde mitgeteilt werden müsse. Auf Grund einer Prüfung bei der Bf. sei festgestellt worden, dass die Grundlagen für die Gewährung der Abgabenbegünstigung nicht eingehalten worden wären. Das Hauptzollamt verweist ergänzend auf die Punkte 3.3. und 6. der Niederschrift vom 21. März 2000).

Nach Auflistung der betreffenden Waren wird in Punkt 3.3. der zitierten Niederschrift wie folgt ausgeführt:

„Nach Auskunft des geprüften Unternehmens erfolgte bei den vorgenannten Weiterverkäufen der zollbegünstigt abgefertigten Waren weder eine Mitteilung an die Zollbehörde bezüglich der Übertragung bzw. Überprüfung, ob die übernehmenden Verwender im Besitze einer nach Artikel 291 Zollkodex-DVO erteilten Bewilligung sind, noch ein Vermerk auf den Fakturen über die Verwendungsauflagen. Die Bf. gibt an, dass es sich bei den vorgenannten Übernehmern allesamt um Verarbeitungsbetriebe handelt, welche die zugelassene Ware der vorgeschriebenen Verwendung zugeführt haben.“

Im Punkt 6 unter „Schlussfolgerung des Prüfers“ wird (auszugsweise) ausgeführt:

„Auf Grund des ermittelten Sachverhaltes hat die Bf. damit zu rechnen, dass jene Abfertigungen, die unter Inanspruchnahme der mittels Bescheid Zl. vom 8. September 1997 gewährten Abgabenbegünstigung erfolgt sind, einer Nachverzollung unterzogen werden, die zu einer Nachforderung von Eingangsabgaben führen wird, da die im Punkt 3.1.4. zitierten Bescheidgrundlagen, welche Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabenbegünstigung sind, nicht eingehalten wurden.“. „Die Bf. wurde auf die im genannten Bescheid angeführten Bedingungen zur Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigung, insbesonders über die Weitergabe (Meldung an die Zollbehörde) und der Pflichten des Übernehmers (muss ebenfalls im Besitze einer nach Artikel 291 Zollkodex-DVO erteilten Bewilligung sein) aufmerksam gemacht.“

Unter Punkt 7. der Niederschrift führt die Bf. aus, dass der Verfahrensfehler auf Grund einer Fehlinterpretation des Bescheid unter Punkt 3 angeführten Wortlautes „bei Übertragung der Waren innerhalb der Gemeinschaft...“ passiert sei. Es sei während der gesamten Laufzeit keine Nachschau oder Hinweis der Zollbehörde erfolgt, die einen Zweifel aufkommen hätte

lassen, nicht rechtskonform zu handeln. Die nachträgliche Einholung eines Bescheides nach Art. 291 Zollkodex-DVO sei von der zuständigen Zollbehörde angewiesen worden.

Mit 10. April 2000 wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben. Darin führt die Bf. aus, dass zu Unrecht die nicht buchmäßig erfasste Einfuhrumsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung einbezogen wurde. Gleichzeitig werde um Prüfung um Erlass der Abgabenschuld nach Art 239 ZK-DVO gebeten. Außerdem habe sich der Verfahrensfehler auf die widmungsgemäße Verwendung der zollermäßig eingeführten Flüssigkeitsanzeiger im Sinne von Art 204 ZK nicht wirklich ausgewirkt, da die Ware bestimmungsgemäß verwendet worden sei.

Im Nachtrag zur Berufung vom 19. April 2000 wurde ausgeführt, dass es unbillig wäre, die Zollschuld zu erheben. Die Bf. verweist auf einen Erlass-Antrag der deutschen Zollverwaltung (REM 04/00). In einem weiteren Nachtrag zur Berufung vom 31. August 2000 betont die Bf., dass analog zu RM 04/00 auch ihren Abnehmern eine Bewilligung erteilt worden wären, wenn sie darum angesucht hätten.

Mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 9. Oktober 2000, Zahl: wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

„Artikel 21 Absatz 1 ZK bestimmt, dass die zolltarifliche Abgabenbegünstigung, die für bestimmte Waren aufgrund ihrer Art oder ihrer besonderen Verwendung gewährt werden kann, von den Voraussetzungen abhängig ist, die nach dem Ausschussverfahren festgelegt werden. Gemäß Artikel 87 ZK werden in der Bewilligung die Voraussetzungen festgelegt, unter denen das betreffende Zollverfahren in Anspruch genommen werden kann. Werden Waren, für welche die Abgabenbegünstigung gemäß Artikel 21 ZK in Anspruch genommen wurde, innerhalb der Gemeinschaft übertragen, muss gemäß Artikel 297 ZK-DVO der Übernehmer im Besitz einer nach Artikel 291 ZK-DVO erteilten Bewilligung sein. Artikel 300 ZK-DVO bestimmt, dass jede Übertragung innerhalb eines Mitgliedstaates der Zollbehörde mitgeteilt werden muss.“

Die Bw hat am 27-08-1997 beim Hauptzollamt Wien einen Antrag auf Erteilung einer Bewilligung gemäß Artikel 21 ZK für mehrfarbige Flüssigkeitskristallanzeigen mit aktiver Matrix und mit 480 x 640 x 800 Bildpunkten, bestehend aus einer zwischen zwei Glasplatten eingeschlossenen Flüssigkeitskristallschicht, mit elektronischen Bauelementen zur Steuerung und/oder Kontrolle, zum Herstellen von Waren der Unterposition 8471 3000, gestellt. Am 8.9.1007 ist der Bw mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien, Zl. , die Bewilligung erteilt worden, die obigen angeführten Waren in den freien Verkehr unter Inanspruchnahme der

Abgabenbegünstigung überzuführen. Die Bewilligung des Hauptzollamtes Wien vom 08-09-1997 wurde am 01-04-1998 rückwirkend mit 01-01-1995 gewährt. In der Bewilligung sind die Voraussetzungen, unter denen das entsprechende Zollverfahren in Anspruch genommen werden kann eindeutig definiert. Der Bw ist mitgeteilt worden, dass bei einer Übertragung der Waren innerhalb der Gemeinschaft der Übernehmer im Besitz einer nach Art291 ZK-DVO erteilten Bewilligung sein muss. Darüber hinaus wäre jede Übertragung innerhalb eines Mitgliedstaates der Zollbehörde mitzuteilen gewesen“.

Das Zollamt führte des Weiteren aus, dass die Übernehmer der Waren nicht über die nach Art. 291 ZK-DVO erforderliche Bewilligung verfügten. Außerdem habe die Bw den Weiterverkauf der Waren dem Hauptzollamt nicht angezeigt. Neben Ausführung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und der Festsetzung der Abgaben führt die Abgabenbehörde aus: „Obwohl die Einfuhrumsatzsteuer aufgrund des § 72a ZollR-DG nicht nacherhoben wird, ist diese bei der Berechnung der Abgabenerhöhung zu berücksichtigen“. Der angefochtene Bescheid wurde nachweislich mit 18. Oktober 2000 zugestellt.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde form- und fristgerechtgerecht mit Schreiben vom 8. November 2000 der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Die Bf. wendet im Wesentlichen ein, dass die Vorschreibung der Abgabenerhöhung rechtswidrig sei, da die Einfuhrumsatzsteuer buchmäßig nicht erfasst worden wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 21 Abs. 1 ZK ist die zolltarifliche Abgabenbegünstigung, die für bestimmte Waren aufgrund ihrer Art oder ihrer besonderen Verwendung gewährt werden kann, von den Voraussetzungen abhängig, die nach dem Ausschussverfahren festgelegt werden. Nach Art 87 Abs. 1 ZK werden in der Bewilligung die Voraussetzungen festgelegt, unter denen das betreffende Zollverfahren in Anspruch genommen werden kann. Gemäß Art 297 Abs. 1 ZK-DVO idF VO (EG) Nr. 1184/1999 der Kommission vom 8. Juni 1999, ABIEG Nr. L 144 vom 9. Juni 1999, S 6 ist normiert, dass im Falle einer Übertragung der Waren innerhalb der Gemeinschaft der Übernehmer im Besitz einer nach Artikel 291 erteilten Bewilligung sein muss. Die Zollbehörden können die Geltungsdauer der Bewilligung befristen (Art. 292 ZK-DVO). Nach Art. 300 ZK-DVO muss jede Übertragung innerhalb eines Mitgliedstaates der Zollbehörde mitgeteilt werden.

Nach § 72a ZollR-DG hat die nachträglich buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer ua gemäß Artikel 220 ZK in Verbindung mit Artikel 201 ZK und die Abänderung der Festsetzung

von Einfuhrumsatzsteuer im Rechtsbehelfsweg zu unterbleiben, sofern der Empfänger für diese nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 8. September 1997, Zahl: wurde der Bf. unter Auflagen die Bewilligung erteilt, eine Abgabenbegünstigung aufgrund einer besonderen Verwendung in Anspruch zu nehmen. Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 1. April 1998, Zahl: wurde die Zollbegünstigung rückwirkend mit 1. Jänner 1995 gewährt. Eine rückwirkende Bewilligung - befristet auf ein Jahr nach Art 508 ZK-DVO – wurde aber erst mit VO (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001, ABIEG Nr. L 141 vom 28.5.2001, S. 1. eingeführt. Insofern erweist sich die erteilte rückwirkende Bewilligung als rechtswidrig.

Die Zollbehörde ist in der Tat zu Recht von einer zollschuldbegründeten Pflichtverletzung der Bf. ausgegangen und zwar aus folgenden Gründen:

- Der in Art 300 ZK-DVO normierten Pflicht, dass jede Übertragung innerhalb eines Mitgliedstaates der Zollbehörde mitgeteilt werden muss, ist in keinem Fall nachgekommen worden. Dieser Umstand würde für sich betrachtet, schon die Vorschreibung der Abgaben rechtfertigen.
- Laut Aktenlage verfügte kein Abnehmer über die in Art. 291 ZK-DVO erforderliche Bewilligung, dem wichtigsten Geschäftsabnehmer, der Hauptabnehmerin, wurde eine nachträgliche Bewilligung vom Zollamt Linz nicht erteilt. Auch dieser Umstand stützt die Argumentation der belannten Behörde.

Fraglich könnte nun sein, ob es sich im gegenständlichen Fall um eine Verfehlung handelt, die sich nachweislich im Sinne des Art. 859 ZK-DVO auf das betreffende Zollverfahren nicht wirklich ausgewirkt hat, und dadurch die Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK nicht entstanden ist. Im Einzelnen sind die Voraussetzungen, unter denen die Abgabenschuld nach Art. 204 Abs. 1 ZK ausnahmsweise nicht entsteht, abschließend durch Art. 859 ZK-DVO geregelt (EuGH vom 11.11.1999, Rechtssache C-48/98, Söhl & Söhlke).

Um in den Genuss der Heilungstatbestände des Art. 859 ZK-DVO zu kommen sind mehrere Voraussetzungen zu erfüllen: Nach Art 859 Strich 2 ZK-DVO darf keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegen.

Gem. Art. 860 ZK-DVO betrachten die Zollbehörden eine Zollschuld als im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK entstanden, es sei denn, der vermutliche Zollschuldner weist nach, dass die Voraussetzungen des Art. 859 ZK-DVO erfüllt sind.

Das Hauptzollamt Wien wirft der Bf. in der angefochtenen Berufungsentscheidung grobe Fahrlässigkeit vor.

Die Kriterien, an denen zu messen ist, ob im Streitfall keine grobe Fahrlässigkeit vorliegt, hat

der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften im oben angeführten Urteil aufgestellt. Entsprechend diesen Kriterien müssen bei der Beantwortung der Frage, ob grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers ist zu untersuchen, ob er im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügt. Was die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers betrifft, muss sich dieser, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen.

Der Bf. waren die Pflichten, die im betreffenden Zollverfahren einzuhalten sind durch die Bescheiderteilung vom 8. September 1997 bewusst, auch wenn es sich hinsichtlich der Meldepflicht um einen „Interpretationsfehler“ handelte. Die Bf. verfügt laut Aktenlage auch über die Erfahrung im Import und Exportgeschäft, wie sie anlässlich eines Schreibens vom 13. Februar 2001 selbst ausführt, auch sei sie jederzeit um guten Kontakt mit dem BMF bemüht gewesen. Dass eine falsche Auskunft, dh die Verletzung von „Treu und Glauben“ die Bf. zu einer pflichtwidrigen Vorgangsweise veranlasst hätte, ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. Dass ihr die Bedeutung eines Bewilligungsbescheides im Zuge der Abwicklung abgabenbegünstigter Einfuhren bewusst war, zeigt sich auch darin, dass die Bf. mit Schreiben vom 12. März 1998 einen Antrag auf „rückwirkende Ausstellung“ des Bescheides gestellt hat.

Für die Zeiträume nach Erteilung der Bewilligung mit 8. September 1997 muss unzweifelhaft davon ausgegangen werden, dass die Bf. grob fahrlässig gehandelt hat, da ihr die Pflichten, die das ggstl. Zollverfahren verlangt, bekannt waren und nach Ansicht des UFS keine Umstände vorliegen, die eine grobe Fahrlässigkeit ausschließen. Die Beteiligte ist seit Jahren einschlägig tätig und müsste imstande sein, gesetzliche Bestimmungen oder Auflagen auch richtig zu interpretieren. Aus diesem Grunde scheidet die Anwendung der Heilungstatbestände der Art 859 ZK-DVO aus.

Was den Zeitraum vor förmlicher Bewilligungserteilung betrifft, geht die Zollbehörde davon aus, dass die Bewilligung durch Bescheid vom 1. April 1998 rückwirkend bis 1. Jänner 2005 erteilt wurde. Diese Rechtsauffassung ist nach Ansicht des UFS wie oben ausgeführt unrichtig, da das Gemeinschaftsrecht eine rückwirkende Bewilligung zum damaligen Zeitpunkt nicht vorsah. Die rückwirkende Erteilung ist aber im Rechtsbestand und nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Die rückwirkend erteilte Bewilligung hat aber Auswirkung auf den Wissenstand des Beteiligten.

Zum Zeitpunkt der Pflichtenverstöße waren der Bf. die besonderen Pflichten nicht bekannt, da der „rückwirkende“ förmliche Bewilligungsbescheid erst mit 1. April 1998 erlassen wurde. Selbst wenn der UFS das Nichtvorliegen einer groben Fahrlässigkeit aufgrund des „Nichtwissens über die Pflichten“, aber bejahen würde, kann der Beschwerde auch bezüglich dieses Zeitraumes kein Erfolg beschieden sein: Art 859 Nr. 7 leg.cit verlangt hierbei in der zu maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung, dass der Zessionar Inhaber einer Bewilligung für die betreffende Ware sein muss (Art 859 Nr. 7 wurde erst mit VO (EG) Nr. 444/02 der Kommission vom 11. März 2002 geändert, ABIEG Nr. L 68/11 vom 12. 3.2002). Da im Beschwerdefall aber kein Abnehmer der Waren über eine entsprechende Bewilligung verfügte, und eine solche von der Bf. für die neben der Hauptabnehmerin auch anderen Geschäftspartnern nicht behauptet oder etwa im Sinne des Art 860 ZK-DVO nachgewiesen wurde, kann die Entstehung dieser Pflichtenverstöße ebenfalls als nicht geheilt betrachtet werden. Selbst der Hauptabnehmerin der Bf. wurde, wie bereits ausgeführt, eine solche Bewilligung durch das Zollamt Linz nicht erteilt.

Die Bf. richtet ihre Beschwerde indessen im Wesentlichen gegen die Einbeziehung der nicht buchmäßig erfassten Einfuhrumsatzsteuer. Damit ist die Bf. im Recht. Wie auch der VwGH ausgesprochen hat, darf eine nicht buchmäßig erfasste Einfuhrumsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung einbezogen werden (VwGH 20.12.2001, 2001/16/0299; vgl. AW-Prax 2002, 297). Die Abgabenbehörde hat allerdings zu Unrecht auf die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer verzichtet, da im Anwendungsbereich des Art 204 ZK eine nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer zwingend geboten ist. Die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer selbst durch die belangte Behörde bleibt durch den Spruch der Berufungsentscheidung unberührt. Die Abgabenbehörde hätte aber die Einfuhrumsatzsteuer buchmäßig erfassen und dadurch zur Vorschreibung bringen müssen. Aus diesem Grunde wurde im Spruch der Berufungsentscheidung der Spruch des angefochtenen Bescheides ergänzt. Eine buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer ist zu Unrecht unterblieben. Ist aber die Einfuhrumsatzsteuer buchmäßig zu erfassen, führt dies zu einer Rechtmäßigkeit der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung. Aus diesem Grunde erweist sich auch die Einbeziehung der Einfuhrumsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage und damit die Höhe der Abgabenerhöhung letztendlich als rechtmäßig.

Salzburg, am 24. August 2005