



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vom 15. Juni 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz vom 19. Mai 2005, Zahl 500/03426/1/2005/GB, betreffend die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die mit den Bescheiden vom 2. Februar 2005, Zln. 500/22637/01/2004, 500/22638/01/2004, 500/22639/01/2004 und 500/22640/01/2004 erhobenen Abgabenerhöhungen nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG werden jeweils mit € 0,00 neu festgesetzt.

Die Anmerkung "(geändert durch Bescheid Zahl: 500/01836/2/2005/GB vom 15.02.2005)" wird aus dem Spruch der Berufungsvorentscheidung gestrichen.

Im Übrigen bleibt der Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) unverändert.

Gegenüberstellung:

Zahl: 500/22637/01/2004	Einfuhrumsatzsteuer (€)	Abgabenerhöhung § 108 (1) ZollR-DG (€)	Gesamtbetrag (€)
Bisher	2.095,27	14,28	2.109,55
Neu	2.095,27	0,00	2.095,27
<b>Gutschrift</b>	0,00	14,28	<b>14,28</b>
Zahl: 500/22638/01/2004			
Bisher	5.204,00	35,47	5.239,47
Neu	5.204,00	0,00	5.204,00
<b>Gutschrift</b>	0,00	35,47	<b>35,47</b>

Zahl: 500/22639/01/2004	Einfuhrumsatzsteuer (€)	Abgabenerhöhung § 108 (1) ZollR-DG (€)	Gesamt- betrag (€)
Bisher	2.505,44	17,08	2.522,52
Neu	2.505,44	0,00	2.505,44
<b>Gutschrift</b>	0,00	17,08	<b>17,08</b>
Zahl: 500/22640/01/2004			
Bisher	854,50	5,82	860,32
Neu	854,50	0,00	854,50
<b>Gutschrift</b>	0,00	5,82	<b>5,82</b>

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), H., meldete am 9. Dezember 2004 unter den WE-Nrn. 515/350/625356/01/4 und 515/350/625298/01/4, am 10. Dezember 2004 unter WE-Nr. 515/350/625468/01/2004 und am 13. Dezember 2004 unter WE-Nr. 515/350/625600/01/4 beim Zollamt Linz, Zollstelle Stadthafen Linz, vier Sendungen über Stahlkonstruktionen zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr mit steuerbefreiender Lieferung (Verfahrenscode "4200") an. Die Zollstelle fertigte die Waren antragsgemäß ab und setzte die Eingangsabgaben jeweils mit "null" fest.

Am 23. Dezember 2004 teilte die Bf. durch ihren Vertreter mit, dass die Voraussetzungen für das "Verfahren 4200" nicht vorgelegen hätten und beantragte die Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldungen. Es handle sich um Werklieferungen im Sinne des Artikels 3 Abs. 1 Z 1 Buchstabe a des Anhanges zum Umsatzsteuergesetz 1994 (BMR), auf die die Steuerbefreiung nicht anzuwenden sei.

Das Zollamt wies die Anträge auf Ungültigkeitserklärung bescheidmäßig ab und erhob mit den Bescheiden vom 2. Februar 2005, Zln. 500/22637 bis 22640/01/2004, gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG Einfuhrumsatzsteuer sowie eine Abgabenerhöhung in der im Spruch angeführten Höhe.

Der dagegen mit Eingabe vom 24. Februar 2005 erhobene Rechtsbehelf der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005, Zahl 500/03426/1/2005/GB, als unbegründet abgewiesen. Darin brachte die Bf. vor, dass, obwohl zweifelsohne ein Versäumnis der Zollverwaltung zu erkennen sei, eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG vorgeschrieben wurde. Der Verwaltungsgerichtshof sei hingegen in seinem Erkenntnis vom 25. März 2004, 2003/16/0479, zum Ergebnis gelangt, dass nicht der Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld sondern der Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Zollschuld entscheidend sei. Die Zollanmeldungen seien im Dezember 2004 von der Zweigstelle Stadthafen des Zollamtes Linz angenommen worden. Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer sei somit der 15. Januar 2005 gewesen. Die

Meldungen – Ungültigkeitsanträge – seien jedoch bereits am 23. Dezember 2004 dem Zollamt Linz übergeben worden. Eine Säumnis liege daher nicht vor.

Das Zollamt Linz begründete die Abweisung im Wesentlichen damit, dass in den gegenständlichen Fällen keine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK in Verbindung mit Art. 201 ZK vorliege. Die Vorschreibung der Eingangsabgaben sei gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK erfolgt, da die Rechtsvorschriften des Art. 220 ZK nicht zutreffen würden. Auch das Urteil des VwGH vom 25. März 2004, 2003/16/0479, beziehe sich auf eine Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK und finde daher hier keine Anwendung. Maßgebliches Datum für die Zollschuldentstehung im Sinne des Art. 204 Abs. 2 ZK sei das Datum der Annahme der Zollanmeldung. Die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG werde gemäß § 80 ZollR-DG je Säumniszeitraum berechnet und falle für einen gesamten Säumniszeitraum an. Dies auch dann, wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden habe. Ein Säumniszeitraum reiche vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats. Im gegenständlichen Fall seien die zugrunde liegenden Zollanmeldungen am 9., 10. und 13. Dezember 2004 angenommen worden. Mit den Eingaben vom 23. Dezember 2004 sei mitgeteilt worden, dass die Angaben in den Zollanmeldungen, nämlich die Verwendung zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen, unzutreffend gewesen seien. Es seien daher sehr wohl Abgabenerhöhungen gemäß § 108 ZollR-DG für jeweils zwei Monate (= vom 9., 10. und 13. Dezember 2004 bis zum 14. Dezember 2004 und vom 15. Dezember 2004 bis zum 23. Dezember 2004) angefallen.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 15. Juni 2005 der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben und die Aufhebung der Entscheidung begehrt. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf

- "- Unterlassen einer gesetzwidrigen Vorschreibung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG*
- Unterlassen gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften einer zweiten Zollschuldentstehung sowie*
- Unterlassen von Grundrechten gemäß Artikel 1 B-VG"*

verletzt, wobei die bekämpfte Entscheidung an Rechtswidrigkeit des Inhaltes leide.

Als Begründung führte sie im Einzelnen aus:

*"1. Verletzung einfachgesetzlicher Vorschriften:*

*a) Da sowohl der Verwaltungsgerichtshof (Zahl 2003/16/0479) als auch der Europäische Gerichtshof (C91-02) in ihren Entscheidungen übereinstimmend auf die Verhältnismäßigkeit abzielen und bei der Abgabenerhöhung von Sanktionen sprechen, für die uE auf Grund des vorgeschilderten Sachverhaltes kein Raum bleibt, stellt sich die Frage, wa-*

rum das Zollamt Linz als Abgabenbehörde 1. Instanz trotz unmittelbarem Erkenntnissetzen des Steuertatbestandes auf § 108 ZollR-DG zurückgreift, obwohl auf die VwGH Entscheidung verwiesen und alle Umstände bekannt gegeben wurden, die zu einer Nacherhebung im Sinne des Artikels 220 Abs. 1 Zollkodex führen sollten?

b) Wäre entgegen dem ausgewählten Einzelanmeldeverfahren das Anschreibeverfahren des Artikels 76 Abs. 1 Buchstabe c (Sammelanmeldung) gewählt worden, wäre durch einfache Berichtigung und Nachmeldung selbst im darauf folgenden Berichtszeitraum Jänner 2005 keine Vorschreibung von Abgabenerhöhung entstanden und die Option des § 26 Abs. 3 Ziffer 2 Umsatzsteuergesetz (Stichwort EV-Regel) möglich gewesen.

2. Verstoß der bekämpften Entscheidung gegen EU Recht:

a) Der Zollkodex enthält in seinen Bestimmungen zu Artikel 204 folgende Vorschriften:

Abs.1: Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

b) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Waren in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Waren zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird.

Vergleicht man die Heilungstatbestände in Artikel 859 Zollkodex-DVO, so sollte zumindest aus Sicht der Beschwerdeführerin ein Umkehrschluss zur Interpretation des Artikels 204 Zollkodex möglich sein.

Die Fallgruppenauflistung sollte in groben Zügen verdeutlichen, worauf es bei einer Zollschuldentstehung nach Artikel 204 Abs. 1 Buchstabe b ankommt. Der Umstand, dass im § 26 Abs. 1 UStG auf die zollrechtlichen Vorschriften verwiesen wird, kommt es uE dabei nicht an. Wesentlich sind doch die Fallgruppen 7 und 9. Während beim einen Zollschuld tatbestand darauf abgestellt wird, dass eine Ware trotz fehlender Bewilligung in die aVeredelung übergeführt wird, erkennt der zweite Tatbestand doch die nichtkonforme zollrechtliche besondere Verwendung.

b) Da die Zollschuld - vgl. Artikel 201 Abs. 1 Buchstabe a und b und Artikel 201 Abs. 2 Zollkodex - zumindest aus Sicht des Beschwerdeführers bereits zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen entstanden ist, kann ein Zollschuld tatbestand des Artikels 204 Abs. 1 Buchstabe b Zollkodex erst gar nicht erkannt werden.

Der Bundesfinanzhof kommt in seinem Urteil vom 5.10.2004, VII R 61/03, zu folgendem Grundsatz:

Ist die Zollschuld für eine Ware einmal entstanden, sind nachfolgende Handlungen oder

*Unterlassungen in Bezug auf diese Ware zollschuldrechtlich grundsätzlich unerheblich. Abgeleitet auf unseren Fall bedeutet dies doch, dass durch Annahme der Zollanmeldungen zum damaligen Zeitpunkt die Zollschuld nach Artikel 201 Abs. 2 Zollkodex entstanden ist. Eine Zollschuldentstehung konnte nach Artikel 204 Abs. 1 Buchstabe b deshalb nicht mehr entstehen.*

*3. Verletzen von Grundrechten des Artikels 1 B-VG:*

*Führen abgabenrechtliche Tatbestände aus verfahrensrechtlichen Gründen - Stichwort Einzelanmeldung/Sammelanmeldung - zu unterschiedlichen Ergebnissen, sieht sich die Beschwerdeführerin auch in ihren Grundrechten verletzt."*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entsteht eine Zollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen, eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird.

Gemäß § 26 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß.

Die Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich aber auch aus § 2 ZollR-DG. Danach gelten das gemeinschaftliche Zollrecht, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, die in Durchführung des ZollR-DG ergangenen Verordnungen sowie das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, auch in allen nicht vom Zollkodex erfassten gemeinschaftsrechtlich und innerstaatlich geregelten Angelegenheiten des Warenverkehrs über die Grenzen des Anwendungsgebietes, einschließlich der Erhebung von Abgaben (sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben) und andere Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen wird und nicht ausdrücklich anders bestimmt ist.

Gemäß Art. 6 Abs. 3 des Anhanges zum Umsatzsteuergesetz 1994 (Binnenmarktrichtlinie - BMR) ist die Einfuhr von Gegenständen steuerfrei, wenn sie vom Anmelder im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden.

Im vorliegenden Fall waren die eingeführten Gegenstände jedoch zur Ausführung einer Werklieferung (vorübergehende Verwendung) im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Z 1 BMR vorgesehen. Die besondere Verwendung der eingeführten Gegenstände, nämlich die Verwendung zur Ausfüh-

zung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, war daher nicht möglich. Die Steuerbefreiungsbestimmung des Art. 6 Abs. 3 leg. cit. kann deshalb auf die eingeführten Waren nicht angewendet werden.

In sinngemäßer Anwendung der für Zölle geltenden Vorschriften ist die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK somit zu Recht erfolgt.

Gemäß Art. 204 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld 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 überführt 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 Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Daraus ergibt sich, dass für die bescheidgegenständlichen Sendungen die Steuerschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b im Zeitpunkt der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entstanden ist, da die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung laut Sachverhalt unbestritten von vornherein nicht vorlagen.

Es ist grundsätzlich zutreffend, dass, wenn eine Zollschuld einmal entstanden ist, nachfolgende Handlungen oder Unterlassungen unerheblich sind. Aufgrund des besonders gelagerten Falles ist hier jedoch eine differenzierte Betrachtung vorzunehmen (vgl. Witte, Zollkodex-Kommentar<sup>3</sup>, Rz 9f der Vorbemerkungen zu Art. 201 ZK und Rz 17 zu Art. 201 ZK). Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall nicht eine nachfolgende Handlung oder Unterlassung zur Zollschuldentstehung geführt hat - die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung lagen von vornherein nicht vor - ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK, dass in diesen Fällen eine Überführung einer Ware in ein Zollverfahren vorausgehen muss (arg. ..., oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt ...). Derartige Fälle sind gerade Regelungsinhalt des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK. Entsprechende Anwendungsfälle sind beispielsweise auch nicht eingehaltene, sich aus der Zollbefreiungsverordnung ergebende, Verwendungsverpflichtungen. Auch in diesen Fällen geht regelmäßig eine Überführung in den zollrechtliche freien Verkehr durch Anmeldung der Zollschuldentstehung nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK voraus.

Die Bf. wendet sich auch gegen die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG.

§ 108 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

*"§ 108 (1) Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 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, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. ..."*

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob es sich um eine erstmalige oder um eine nachträgliche buchmäßige Erfassung handelt. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung ist im Art. 220 ZK geregelt: Dieser lautet auszugsweise:

*"Artikel 220*

*(1) Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Die Frist kann nach Artikel 219 verlängert werden."*

Eine nachträgliche buchmäßige Erfassung setzt somit begrifflich voraus, dass die Zollbehörden bereits vorher in der Lage waren, eine buchmäßige Erfassung der gesetzlich entstandenen Abgaben vorzunehmen.

Wie bereits oben ausgeführt entstand die Steuerschuld im Zeitpunkt der Überführung in das Verfahren. Die Zollbehörde hatte durch die Abgabe der Anmeldung zur Überführung in den freien Verkehr bereits die Möglichkeit einer buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer, die nur durch die irrtümliche Erklärung des nicht zutreffenden Verfahrenscode "4200" unterblieben ist. Es handelt sich daher in den gegenständlichen Fällen um nachträgliche buchmäßige Erfassungen. Anders wäre die Situation nur zu beurteilen, wenn die Zollbehörde noch keine Möglichkeit zur buchmäßigen Erfassung gehabt hätte, weil die Waren etwa nicht gestellt bzw. der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sind (vgl. Art. 218 Abs. 3 ZK).

Der maßgebliche Zeitraum für die Erhebung einer Abgabenerhöhung ist somit der Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen

Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld. Auch eine Abgabeberechnung auf Null ist dabei eine ursprüngliche buchmäßige Erfassung.

Im Hinblick auf den bewilligten Zahlungsaufschub wäre eine von Null abweichende Eingangsabgabenschuld am 15. Jänner 2005 fällig gewesen. Die Mitteilung betreffend die unzutreffende Erklärung des Verfahrenscodes "4200" erfolgte bereits am 23. Dezember 2004. Aus dem Sachverhalt ergeben sich auch keine Hinweise, dass eine unmittelbare buchmäßige Erfassung und Mitteilung der Eingangsabgabenschuld durch das Zollamt nicht möglich gewesen ist. Die erst am 2. Februar 2005 durchgeführten Nacherhebungen sind daher aus Gründen erfolgt, die die Bf. nicht zu vertreten hat. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung erfolgte demnach jeweils zu Unrecht. Die sich daraus ergebenden Gutschriften sind daher vom Zollamt zu erstaten.

Die Streichung der in Klammer angeführten Anmerkung "*(geändert durch Bescheid Zahl: 500/01836/2/2005/GB vom 15.02.2005)*" im Spruch der Berufungsvorentscheidung war deshalb vorzunehmen, weil die Bf. nur gegen den Bescheid des Zollamtes Linz vom 2. Februar 2005, Zahl 500/022640/01/2004, Berufung erhoben hat und daher der angeführte Bescheid nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens ist.

Die von der Bf. vorgebrachte Verletzung von Grundrechten nach Artikel 1 B-VG (gemeint wohl Artikel 7 B-VG) geht abgesehen davon, dass aus den oben dargelegten Gründen keine Abgabenerhöhung vorzuschreiben war, schon deshalb ins Leere, weil sich aus den gesetzlichen Bestimmungen nicht ergibt, dass im Falle der Inanspruchnahme des vereinfachten Verfahrens nach Art. 76 Abs. 1 Buchstabe c ZK (Sammelanmeldung) bei gleichem Sachverhalt im Falle einer tatsächlichen Säumnis keine Abgabenerhöhung festzusetzen gewesen wäre. § 108 Abs. 1 ZollR-DG sieht entgegen der offensichtlichen Ansicht der Bf. keine Differenzierung zwischen dem Normalverfahren und dem vereinfachten Verfahren vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Februar 2006