



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Josef Gutl und HR Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Carl-Heinz Gressel, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Erzabt-Klotz-Straße 4, vom 7. Dezember 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 29. Oktober 2004, Zahl: aa, betreffend Eingangsabgaben nach der am 15. Juni 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

1. Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird betreffend die vom Berechnungsblatt Teil I erfassten Abfertigungsvorgänge wie folgt geändert:
Der Bescheid vom 13. Dezember 2001, Zahl: bb, wird aufgehoben.
2. Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wird hinsichtlich der vom Berechnungsblatt Teil II erfassten Abfertigungsvorgänge wegen Unzuständigkeit der Behörde aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 13. Dezember 2001, Zahl: bb, wurde für die Bf. für die im Rahmen des bewilligten Sammelanmeldungsverfahrens in den freien Verkehr übergeführten bzw. für die aus dem Zolllager Typ D entnommenen Schuhe Antidumpingzoll (Z 3) in der Höhe von ATS 2.956.253,00 festgesetzt und gemäß Art. 220 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des

Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) nachträglich buchmäßig erfasst. Als Folge der Nacherhebung erfolgte die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von ATS 554.769,00. In der Begründung wurde ausgeführt, „*bei der AA (nunmehr Bf.) sei eine Betriebsprüfung/Zoll durchgeführt*“ worden. Dabei sei festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum Schuhe, für die bei einem Import aus China, Indonesien oder Thailand Antidumpingmaßnahmen vorgesehen seien, zur Einfuhr gelangt seien. Anlässlich der Überführungen in den freien Verkehr sei bei diesen Schuhen taiwanesischer Warenursprung erklärt worden, für diese sei kein Antidumpingzoll festgesetzt worden. Im Zuge der Überprüfung der Geschäftsunterlagen sei jedoch festgestellt worden, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Schuhen nicht um Waren taiwanesischen Ursprungs sondern um chinesische Ursprungserzeugnisse gehandelt habe (Versender BB. und CC.). Dies sei auch durch den im geprüften Unternehmen für die Transportabwicklung zuständigen Verantwortlichen bestätigt worden. Als Folge des festgestellten Warenursprungs sei für die von den genannten Versendern gelieferten und zum freien Verkehr abgefertigten Schuhe der Warennummern 64041990 90, 64029998 90, 64039993 90, 64039993 90 und 64039998 90 Antidumpingzoll zu erheben, sofern der Schwellenpreis (5,7 ECU bzw. EUR) unterschritten werde. Im vorliegenden Fall sei auf Grund der Aussagen des für die Transportabwicklung Verantwortlichen von einer zehnjährigen Verjährungsfrist (Art. 221 Abs. 4 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 Zollrechts-Durchführungsgesetz – ZollR-DG) auszugehen gewesen. Die im Verfahren vorgebrachten Einwendungen betreffend die Einreihung der Schuhe mit den Artikelnummern cc in den Zolltarif seien berücksichtigt worden. Für die übrigen Produkte könne anhand der vorgelegten Muster und der zur Verfügung gestellten Unterlagen die Nämlichkeit mit den zum freien Verkehr abgefertigten Waren nicht nachgewiesen werden. Dem Antrag auf Änderung der Einreihung sei daher nicht zu entsprechen gewesen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 17. Jänner 2002. Die Bf., vertreten durch Dr. Carl-Heinz Gressel, Rechtsanwalt, brachte im Wesentlichen vor, die Schuhe seien auf Grund ihrer speziellen Merkmale in die Warennummer 64039993 19 einzureihen. Für diese Warennummer seien auch im Falle eines Importes aus China keine Antidumpingmaßnahmen vorgesehen. Die Nämlichkeit der zum freien Verkehr abgefertigten Schuhe mit den von den vorgelegten Unterlagen und Mustern erfassten sei – wie die Bf. detailliert ausführte - sehr wohl gegeben. Die Bf. brachte auch vor, der chinesische Ursprung der verfahrensgegenständlichen Schuhe sei nicht festgestellt worden. Die belangte Behörde habe lediglich derartige Vermutungen gehegt. Der Transportweg allein stelle kein Indiz für einen chinesischen Ursprung dar. Abschließend beantragte die Bf. der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 29. Oktober 2004, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wurde geändert. Die Berechnung der Abgabenerhöhung sei zu berichtigen gewesen und für die im Berechnungsblatt Teil II angeführten Sendungen sei der Antidumpingzoll festzusetzen gewesen. Eine neuerliche Überprüfung habe – entgegen der Ansicht im Nachforderungsbescheid - ergeben, dass diese Schuhe nicht in eine Warennummer einzureihen seien, für die keine Antidumpingmaßnahmen vorgesehen sind. Die Abfertigungsvorgänge, die Gegenstand des Bescheides vom 13. Dezember 2001 waren, sind vom Berechnungsblatt Teil I, das ebenfalls einen Bestandteil der Berufungsvorentscheidung bildet, erfasst.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 7. Dezember 2004. Die Bf. rügte die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die Einreihung in den Zolltarif und hinsichtlich des Ursprungs der zum freien Verkehr abgefertigten Waren. Die Bf. beantragte die Aufhebung der angefochtenen Entscheidung und legte ausführlich dar, dass die nachträgliche buchmäßige Erfassung jeglicher Grundlage entbehre. Weiters wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Berufungssenat gestellt.

Mit Schreiben vom 12. Juni 2007 zog die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit den der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegenden Wareneinfuhren bzw. Entnahmen aus dem Zolllager Typ D wurden Schuhe in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. Die im Berechnungsblatt Teil I der angefochtenen Berufungsvorentscheidung aufgelisteten Überführungen zum freien Verkehr erfolgten im Zeitraum zwischen 25. Juni 1998 und 13. Jänner 2000. Die im Berechnungsblatt Teil II der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Abfertigungen zum freien Verkehr waren nicht Gegenstand des Bescheides vom 13. Dezember 2001. Die darin enthaltenen Abfertigungen bzw. Entnahmen erfolgten – soweit nachfolgend nicht anders angeführt – im Zeitraum zwischen 25. September 1998 und 27. November 2000. Lediglich die Entnahmen aus dem Zolllager Typ D mit den Entnahmenummern 6, 590 und 1072 erfolgten im Jahr 2001 (9. Jänner, 2. Mai und 28. September).

Die Anmeldungen zum freien Verkehr bzw. die Entnahmen aus dem Zolllager Typ D (Kenn-Nr. dd) erfolgten im Rahmen der bewilligten Sammelanmeldung (Kenn-Nr. ee). Inhaberin der entsprechenden Bewilligungen war die AA. In sämtlichen Fällen trat daher diese

als Anmelder im Sinne der zollrechtlichen Vorschriften auf. Auf Grund der vorliegenden Unterlagen (Rechnungen, Frachtdokumente, etc.) steht auch fest, dass die AA Empfängerin der zum freien Verkehr abgefertigten Schuhe war.

Gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK ist der Anmelder Zollschuldner. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Die AA trat als Anmelder auf. Sie ist daher Zollschuldner. Selbst wenn die Möglichkeit einer indirekten Vertretung bestanden hätte, wäre die AA als Empfängerin der Schuhe Zollschuldner gewesen; die ursprünglichen Abgabenvorschreibungen erfolgten auch an diese. Die von der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll bei der AA getroffenen Feststellungen waren Basis für die mit Bescheid vom 13. Dezember 2001 erfolgte nachträgliche buchmäßige Erfassung der Abgaben. Mit dem genannten Bescheid wurde der nachträglich buchmäßig zu erfassende Betrag der Bf.. vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 7. November 2001 teilte die Bf. der belangten Behörde mit, dass sie hinkünftig unter „Bf.“ firmiere. Grundlage für diese Mitteilung war offensichtlich der zwischen der AA („einbringende Gesellschaft“), der Bf.. („aufnehmende Gesellschaft“) und den Kommanditisten (DD) am 20. September 2001 abgeschlossene Einbringungsvertrag. In diesem Vertrag wurde (auszugsweise) Folgendes festgelegt:

§ 2 Vertragsgegenstand

Die Einbringende betreibt das Gewerbe der EE seit mehr als zwei Jahren; Standort ist Adresse. Das Vermögen im Sinne Art. III § 12 UmgründungssteuerG ergibt sich aus dem Jahresabschluss der einbringenden Gesellschaft zum 31.12.2000, aus der sich auch alle Aktiva und Passiva ergeben. Die Schlussbilanz zum 31.12.2000 ist gleichzeitig Einbringungsbilanz zum 1.1.2001.

§ 4 Einbringungsbilanz

.....

In Erfüllung der Einbringungsverpflichtung überträgt die einbringende Gesellschaft an die übernehmende Gesellschaft

- 1) alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten*
- 2) alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinende Rechte und Verbindlichkeiten des Unternehmens, wie Mietrechte, Nutzungsrechte, Immaterialgüterrechte (Urheber-, Patent-, Marken- und sonstige Schutzrechte) sowie alle Rechte an Computerhard- und -software;*
- 3) alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaften;*
- 4) alle schwebenden Rechtsgeschäfte*
- 5) sowie alle abgeschlossenen Verträge.*

Die übernehmende Gesellschaft erklärt den Betrieb der einbringenden Gesellschaft samt allen Bestandteilen sowie Rechten und Verbindlichkeiten von dieser Fortführung zu übernehmen und tritt daher an die Stelle der übernehmenden Gesellschaft (Anmerkung: Originaltext) in alle Rechtsverhältnisse ein, die zwischen dieser und Dritten bestehen und den Betrieb

betreffen.

.....

§ 6 Einbringungsstichtag

Die Einbringung erfolgt mit Wirkung zum Ablauf 31. 12. 2000.

Die tatsächliche Übergabe des Vertragsgegenstandes erfolgte mit Wirkung zum Ablauf des 31. 12. 2000.

§ 6 Gegenleistung

Die Bf. ist als Arbeitsgesellschafterin der einbringenden Gesellschaft am einbringungsgegenständlichen Vermögen nicht beteiligt. Die Kommanditisten der einbringenden Gesellschaft sind am eingebrachten Vermögen im selben Verhältnis unmittelbar beteiligt wie an der übernehmenden Gesellschaft.

Als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Einbringung werden den einbringenden Gesellschaftern neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft im Betrag von EUR 396,00 im Verhältnis ihrer Beteiligung am eingebrachten Vermögen gewährt.

Zu diesem Zweck beabsichtigt die übernehmende Gesellschaft bei einer heute stattfindenden Gesellschafterversammlung das Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft von derzeit S 500.000,--, das sind EUR 36.336,41 um EUR 823,59 auf EUR 37.160,-- zu erhöhen, wobei mehr als der Hälftebetrag der Kapitalerhöhung, nämlich EUR 427,59 durch Barzahlung aufgebracht wird und der weitere Hälfteanteil des Erhöhungskapitals durch die hiermit vereinbarte Sacheinlage.

Die aufgrund dieses Einbringungsvertrages erfolgten Firmenbucheintragungen lauten:

Bf.. (FN gg):

"Einbringungsvertrag vom 20.09.2001

Einbringung des Betriebes der AA (FN ff)"

Das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft wurde auf € 37.160,00 erhöht, die Stammeinlagen der Kommanditisten wurden dem Vertrag entsprechend angepasst.

AA (FN ff):

"Einbringungsvertrag vom 20.09.2001

Einbringung in die Bf.. (FN gg)

Die Gesellschaft ist aufgelöst und gelöscht."

§ 12 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) normiert, dass eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vorliegt, wenn Vermögen (dazu zählen nach Abs. 2 Ziffer 2 dieser Bestimmung auch Mitunternehmeranteile) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von

neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Eine solche Gewährung war im verfahrensgegenständlichen Fall gegeben, das Stammkapital der aufnehmenden Gesellschaft und die Stammeinlagen der Kommanditisten wurden erhöht. Eine Gegenleistung im Sinne des § 19 Abs. 1 UmgrStG lag somit vor. Der Vertrag selbst geht von einer Einbringung gemäß § 12 UmgrStG aus. Aufgrund des vorliegenden Vertrages und aufgrund der Angaben in den Firmenbuchauszügen steht fest, dass eine Einbringung im Sinne der §§ 12 ff UmgrStG stattgefunden hat. Die hierfür erforderlichen Voraussetzungen (Einbringungsvertrag, Einbringungsvermögen, Einbringungsstichtag, eine das Einbringungsvermögen darstellende Bilanz, positiver Verkehrswert des Einbringungsvermögens, Übertragung des Vermögens und Gegenleistung) lagen vor.

Die Einbringung im engeren Sinne, nämlich der Rechtsformenwechsel von einem Einzelunternehmen oder – wie im konkreten Fall – einer Personengesellschaft in eine Körperschaft, ist im Handels- und Gesellschaftsrecht weder definiert noch gesetzlich geregelt. Für diesen Rechtsformwechsel ist handelsrechtlich die Beendigung des Unternehmens in seiner bisherigen Rechtsform und die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit durch die Nachfolge-Körperschaft anzunehmen. Für die Übertragung des Vermögens auf die Nachfolge-Körperschaft hat die Rechtsordnung keine spezifischen Übertragungsmodelle herausgebildet. Das Vermögen der Personengesellschaft geht vielmehr einzeln auf die Nachfolge-Körperschaft über. Dieser Übergang unterliegt den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen. Die Einbringung stellt einen Einzelrechtsnachfolgetatbestand dar. Die Vermögensgegenstände sowie Rechte und Pflichten des eingebrachten Unternehmens gehen nicht gesamthaft auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft über (VwGH 29.11.2001, 99/16/0139).

Dafür, dass bei Einbringungsvorgängen unter Anwendung des Art. III UmgrStG die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin wird (VwGH 18.11.2003, 2000/14/0036), spricht auch § 18 Abs. 1 UmgrStG, wonach die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwertfortführung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger sei. Der Einbringungsvertrag vom 20. September 2001 (Einbringungsstichtag war gemäß § 5 des Vertrages der 1. Jänner 2001) hatte somit nur Einzelrechtsnachfolge zur Folge. § 19 Abs. 1 BAO, der für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge auch einen Übergang abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten vorsehen würde, war daher nicht anwendbar.

Einbringungen bewirken nur in den Fällen des § 92 Bankwesengesetz (BWG), § 61a Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) und im Falle eines Anwachsens gemäß

§ 142 Handelsgesetzbuch (jetzt Unternehmensgesetzbuch) eine Gesamtrechtsnachfolge. Derartige Konstellationen lagen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Es bedurfte auch keiner Erwägungen, ob § 4 des Einbringungsvertrages vom 20. September 2001 Regelungen betreffend die Einzelrechtsnachfolge von Abgabenschuldigkeiten enthält, weil Steuerschuldverhältnisse grundsätzlich nicht disponibel sind (VwGH 29.11.2001, 99/16/0139). Die für die AA vor dem Zeitpunkt der Einbringung entstandene Zollschuld ist somit mangels gesetzlicher Grundlage nicht auf die Bf. übergegangen. Ein Übergang der vor der Einbringung realisierten Zollschuld tatbestände der einbringenden Gesellschaft bzw. die daraus entstandenen Abgabenschuldigkeiten auf die Bf. hätte nur im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge stattgefunden.

Die Auflösung und Löschung einer im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft hat bloß deklaratorischen Charakter (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134) und beendet die Rechtsfähigkeit nicht, so lange Vermögen vorhanden ist und Rechtsverhältnisse zu Dritten nicht vollständig abgewickelt sind, also zum Beispiel Abgaben noch festzusetzen sind. Im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaften verlieren ihre Rechtspersönlichkeit erst mit ihrer Vollbeendigung, also nach Abwicklung aller Rechtsverhältnisse (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0059). Der Verlust der Parteilähigkeit einer Personengesellschaft tritt erst dann ein, wenn kein verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden ist und auch keine Bescheide an die Gesellschaft mehr zu erlassen sind. Bis zu dem Zeitpunkt der Vollbeendigung bleibt die aufgelöste und gelöschte Gesellschaft in ihrem Rechtsbestand.

Da im gegenständlichen Fall die Einbringung keine Gesamtrechtsnachfolge bewirkte, hätten die nachträglich buchmäßig zu erfassenden Abgaben, die sich auf Zollschuldentstehungen vor der Einbringung bezogen, der AA vorgeschrieben werden müssen. Die Bf. wurde von der belangten Behörde zu Unrecht für ihr nach dem geltenden Recht nicht zuzurechnende Sachverhalte in Anspruch genommen.

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zum Beispiel VwGH 26.01.1996, 92/17/0188), wonach ein nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtiger nicht ohne Erlassung eines Haftungsbescheides unmittelbar als Abgabenschuldner in Anspruch genommen werden darf, bedurfte es keiner Erwägungen, ob die Bf. als Haftende in Betracht kam bzw. als solche für die Abgabenschuld herangezogen werden sollte. Dem Bescheidspruch lassen sich keinerlei Hinweise für die Heranziehung der Bf. als Haftende entnehmen.

Die belangte Behörde stützte die Zollschuldnerschaft der Bf. (Art. 201 Abs. 3 ZK) unrichtigerweise auf ihre Eigenschaft als Anmelder. Anmelder für die verfahrensgegenständlichen Sendungen war jedoch, wie bereits dargelegt, die AA. Eine

Zollschuldnerschaft aus anderen in Art. 201 Abs. 3 ZK normierten Gründen (z.B. indirekte Vertretung durch die Bf.) wurde von der belangten Behörde weder behauptet, noch lässt sich eine solche auf Grund der vorliegenden Verwaltungsakten annehmen.

Für die vom Berechnungsblatt Teil II, das einen Bestandteil der angefochtenen Berufungsvorentscheidung bildet, erfassten Abfertigungen zum freien Verkehr bzw. Entnahmen aus dem Zolllager Typ D wurde erstmals mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung Antidumpingzoll vorgeschrieben. Gemäß § 85b Abs. 3 ZollR-DG hat die Berufungsbehörde, sofern die Berufung nicht zurückzuweisen ist, in der Sache selbst zu entscheiden. Sie hat sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung den Fall nach eigener Anschauung zu beurteilen und kann eine angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung abändern oder aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Eine Abänderungsbefugnis besteht nur innerhalb der „Sache“. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Eine Berufungsvorentscheidung darf daher nicht erstmals eine Abgabe vorschreiben. Die belangte Behörde war daher in ihrer Funktion als Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe für die erstmalige Vorschreibung des Antidumpingzolls (Z3) betreffend die im Berechnungsblatt Teil II angeführten Überführungen nicht zuständig. Für die im Berechnungsblatt Teil II angeführten Einfuhrvorgänge erfolgte die Vorschreibung des Antidumpingzolls durch eine unzuständige Behörde.

Darüber hinaus wären, selbst bei Vorliegen der Behördenzuständigkeit, die Abgaben - mit Ausnahme für die nach dem Einbringungstichtag erfolgten Entnahmen aus dem Zolllager Typ D (Entnahmenummern 6 vom 9. Jänner 2001, 590 vom 2. Mai 2001 und 1072 vom 28. September 2001) – nicht der Bf. vorzuschreiben gewesen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 15. Juni 2007