

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die am 5. Mai 2008 eingebrachte Beschwerde der Bf. gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 11. April 2008, Zi. 111, betreffend Nebengebühren entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Vorschreibung der Abgabenerhöhung entfällt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 29. Februar 2008, 222, setzte das Zollamt Linz Wels eine für die Beschwerdeführerin (Bf.) gem. Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 6.362,86 Euro (2.200,26 Euro an Zoll und 4.162,60 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) fest und schrieb ihr eine Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollIR-DG im Ausmaß von 166,98 Euro zur Entrichtung vor, weil 80 Packstücke Strickjacken für Männer aus 100 Prozent Polyester der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien.

Dagegen erhab die Bf. mit Schriftsatz vom 4. März 2008 Berufung, in der sie die Erstattung der erhobenen Abgabenerhöhung begehrte.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, in der Richtlinie ZK-1890 werde erwähnt, dass in Fällen, in denen die Abgabenbehörde keinen Zinsverlust erlitten habe, auch keine Abgabenerhöhung vorzuschreiben sei. Nur dann, wenn die Zollschuld zunächst nicht oder in

zu niedriger Höhe vorgeschrieben worden sei, sei für den unerhoben gebliebenen Teil eine Abgabenerhöhung zu fordern.

Im konkreten Fall seien die Eingangsabgaben bereits in voller Höhe mit der ursprünglichen Zollanmeldung fristgerecht entrichtet worden. Der Abgabenbehörde sei nachweislich kein Zinsverlust entstanden.

Das Zollamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2008 als unbegründet ab. Im gegenständlichen Fall sei die Zollschuld nach der Bestimmung des Art. 203 ZK entstanden. Aufgrund der Selbstanzeige mit Antrag auf Berichtigung der Warenanmeldung vom 21. Februar 2008 sei am 29. Februar 2008 die Eingangsabgabenschuld gem. Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3. erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschrieben worden.

Als Folge dieser Zollschuld sei gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung laut Berechnungsblatt in der Höhe von 166,98 Euro (6,07% des Abgabenbetrages pro Jahr für drei Berechnungszeiträume und 6,64% des Abgabenbetrages pro Jahr für zwei Berechnungszeiträume) vorzuschreiben gewesen.

Die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung für fünf Säumniszeiträume bis einschließlich 29. Februar 2008 sei daher alleine durch die Bf. verursacht und als verhältnismäßig im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 25. März 2004, ZI. 2003/16/0479 zu erachten.

Eine Vorschreibung einer Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG werde vom Gesetzgeber dann gefordert, wenn eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 ZK, oder 210 oder 211 ZK entstanden sei oder wenn eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben sei. Diese Abgabenerhöhung sei dabei in Höhe der Säumniszinsen für jenen Zeitraum zu entrichten, der zwischen dem Entstehen der Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung liege. Im gegenständlichen Fall sei die Abgabenschuld zweifelsfrei am 29. Oktober 2007 nach den Bestimmungen des Art. 203 ZK entstanden. Ein nachträglich gewährter Erlass der Abgaben im Sinne des Art. 236 ZK ändere jedoch nichts an dem Umstand, dass die Abgabenschuld bereits zuvor nach Art. 203 ZK entstanden sei und dies eine Festsetzung der nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG normierten Abgabenerhöhung nach sich ziehe. Die Bestimmung des § 108 Abs. 1 ZollR-DG diene in erster Linie dazu, einen Ausgleich für den bei der Zollbehörde eingetretenen Zinsverlust zu schaffen, der wie im gegenständlichen Fall unabhängig eines späteren Erlasses nach Art. 236 ZK auch eingetreten sei.

Dem in der Berufung angeführten Verweis auf die Richtlinie ZK-1890 sei entgegenzuhalten, dass die Arbeitsrichtlinie "Zollschuldrecht" (ZK-1890) lediglich einen Auslegungsbehelf zu den von den Zollämtern und Zollorganen zu vollziehenden Regelungen darstelle, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus dieser

Arbeitsrichtlinie nicht abgeleitet werden.

Eine Abgabenerhöhung sei zu fordern, wenn die Zollschuld zunächst nicht oder in zu niedriger Höhe vorgeschrieben worden sei. Unbestritten sei, dass die Zollschuld - entstanden nach Art. 203 infolge Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung - zunächst nicht habe vorgeschrieben werden können und erst nach Einlangen der Selbstanzeige zur Vorschreibung gelangt sei. Die entrichteten Abgaben in Höhe von 2.200,26 Euro an Zoll seien somit nicht für die in Rede stehende Ware, nämlich Strickjacken für Männer aus 100% Polyester der Warennummer 6110 3091 entrichtet worden, weshalb alleine schon aus diesem Umstand die Argumentation, die Zollbehörde hätte keinen Zinsnachteil erlitten, ins Leere gehe.

Mit dem am 5. Mai 2008 fristgerecht eingelangten Schriftsatz wurde der Rechtsbehelf der Beschwerde gem. § 85c Abs. 1 ZollR-DG erhoben, der sich ausschließlich gegen die Vorschreibung der Abgabenerhöhung richtet.

In der Begründung führt die Bf. sinngemäß aus, dass im vorliegenden Fall die Eingangsabgaben in Höhe von 2.200,26 Euro an Zoll und 4.162,60 Euro an Einfuhrumsatzsteuer (mit Inanspruchnahme der Regelung EUSt-Vorsteuerabzug gem. § 26 UStG) bereits in voller Höhe mit der ursprünglichen Anmeldung, CRN 123, buchmäßig erfasst, mitgeteilt und fristgerecht entrichtet worden seien. Somit sei der Abgabenbehörde nachweislich kein Zinsverlust entstanden.

Bei der Arbeitsrichtlinie ZK-1890 handle es sich nicht nur um einen Auslegungsbehelf, sondern um einen Erlass des BMF, der für die Abgabenbehörde eine bindende Wirkung habe.

Der Abgabenbetrag sei ident mit dem von der Zollbehörde in der ursprünglichen Anmeldung eingehobenen Betrag. Somit sei der Abgabenbehörde auch unter Bedachtnahme auf die Fehltarifierung kein Zinsverlust entstanden und es wäre absurd, § 108 Abs. 1 ZollR-DG hier so auszulegen, dass auch bei gleicher Abgabenhöhe eine Abgabenerhöhung einzuheben sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren geht es um die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung einer Abgabenerhöhung.

Es wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Am 29. Oktober 2007 meldete die Bf. als direkte Vertreterin der Empfängerin mit Zollanmeldung CNR 123 Strickjacken zur Überführung in den freien Verkehr an. Im Feld 31 der Zollanmeldung wurde als Warenbezeichnung „Anoraks, Windjacken, Blousons und

ähnliche Waren für Männer oder Knaben aus Chemiefasern“ angegeben und im Feld 33 der TARIC-Code "6201 9300 00" (Zollsatz: 12 Prozent) erklärt. Die Waren wurden überlassen, die Eingangsabgaben (2.200,26 Euro an Zoll, 4.162,60 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) buchmäßig erfasst, mitgeteilt und in der Folge fristgerecht entrichtet.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2008 teilte die Bf. der Zollbehörde mit, dass die Waren versehentlich unter eine falsche Warennummer des Zolltarifs eingereiht wurden. Es handelt sich tatsächlich um einfuhrgenehmigungspflichtige Strickjacken für Männer aus 100 Prozent Polyester, die nach "6110 3091" (Zollsatz: 12 Prozent) einzureihen sind.

Mit Bescheid vom 29. Februar 2008, Zl. 333, erstattete daraufhin das Zollamt der Bf. den Zollbetrag in der Höhe von 2.200,26 Euro gem. Art. 236 ZK von Amts wegen. Eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer unterblieb gem. § 72a ZollR-DG. Mit dem nunmehr auf Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG gegründeten und im Instanzenzug angefochtenen Bescheid schrieb das Zollamt die Eingangsabgaben in gleicher Höhe (2.200,26 Euro an Zoll und 4.162,60 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) wiederum vor und setzte gleichzeitig gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG die hier bekämpfte Abgabenerhöhung im Ausmaß von 166,98 Euro fest.

Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei und schlüssig aus den von der Zollbehörde vorgelegten Abgabenakten.

Dazu wird Folgendes festgestellt:

Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 des § 108 ZollR-DG eine Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG 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. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar.

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-91/02, die Zulässigkeit der Erhebung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG dem Grunde nach mit dem Gemeinschaftsrecht als vereinbar erachtet.

Voraussetzung für die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG ist u.a., dass der Zinssatz unter Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im

nationalen Recht für Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion jedenfalls wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein muss.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25. März 2004, 2003/16/0479, festgestellt, dass eine Abgabenerhöhung jedenfalls dann dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz widerspricht, wenn die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen ist.

Gleiches muss für Fälle gelten, in denen keine verspätete Erhebung der Zollschuld erfolgt. Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend die 3. ZollIR-DG Novelle sollte mit dieser Gesetzesbestimmung insofern eine Gesetzeslücke geschlossen werden, als bisher in den Fällen einer Zollschuld, deren Entstehung zunächst unentdeckt geblieben ist, oder aber einer Zollschuld, die zunächst in unrichtiger Höhe vorgeschrieben wurde, für den Zeitraum bis zur buchmäßigen Erfassung bzw. der buchmäßigen Erfassung in richtiger Höhe keinerlei Säumnissanktion vorgesehen war. Dadurch waren solche Zollschuldner besser gestellt als Zollschuldner, die nach Vorschreibung der Zollschuld für jede Säumigkeit gemäß § 80 Säumniszinsen zu entrichten hatten. Eine entsprechende Säumnissanktion erschien daher im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz geboten (vgl. 916 BlgNR XX.GP).

Die Abgabenerhöhung stellt eine Säumnissanktion dar. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 108 Abs. 1 ZollIR-DG kommt der Abgabenerhöhung die Funktion von "Säumniszinsen" zu (VwGH 20.12.2001, 2001/16/0299).

Es wäre daher sinnwidrig, einem Zollschuldner eine Abgabenerhöhung als Säumnissanktion vorzuschreiben, wenn keine verspätete buchmäßige Erfassung erfolgte und für den Abgabengläubiger auch kein Zinsnachteil eintrat. Ob der Sachverhalt von der Zollbehörde im Nachhinein unter einen anderen Zollschuldetatbestand subsumiert wird, kann in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen.

Damit im Einklang steht auch die Richtlinie des BMF ZK-1890 (Arbeitsrichtlinie „Zollschuldrecht“), die in Punkt 1.9.4. Folgendes ausführt:

„Falls zuvor hinsichtlich der gegenständlichen Waren bereits eine buchmäßige Erfassung einer Zollschuld nach Art. 201 ZK stattgefunden hat, so erfolgt die Bemessung der Abgabenerhöhung von der Differenz zwischen dem ursprünglich nach Art. 201 ZK erhobenen Betrag und dem nunmehr nachträglich zu erhebenden Abgabenbetrag. Der Differenzbetrag zur Bemessung der Abgabenerhöhung kann damit gerechtfertigt werden, dass sich der entstandene Zinsnachteil hinsichtlich der Eigenmittel lediglich auf den vorstehend angeführten Differenzbetrag bezieht.“

Die Abgabenerhöhung ist unabhängig davon vorzuschreiben, ob die Partei an der Nacherhebung ein Verschulden trifft oder nicht. Entscheidend ist allein der Umstand, dass es infolge der verspäteten Vorschreibung bzw. der damit einhergehenden Einziehung zu einem Zinsverlust für die Zollbehörde gekommen ist, weil diese nicht über den Abgabenbetrag verfügen konnte. In Fällen, in denen die Abgabenbehörde keinen Zinsverlust erlitten hat (zB Inanspruchnahme eines anderen Abgabenkontos für den gesamten Betrag der entstandenen Zollschuld), ist auch keine Abgabenerhöhung vorzuschreiben. Nur dann, wenn die Zollschuld zunächst nicht oder in zu niedriger Höhe vorgeschrieben wurde, ist für den unerhoben gebliebenen Teil die Abgabenerhöhung zu fordern.“

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Linz, am 15. Dezember 2009