



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 14. Februar 2001, GZ. 100/52671/99-114, betreffend Eingangsabgaben, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### 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

Anlässlich der am 30. August 1999 durch das Hauptzollamt Wien durchgeführten Lagerbestandsaufnahme im Zolleigenlager Typ C Kenn-Nr. 123/123 der Bf. wurde u.a. festgestellt, dass die mit Versandschein T1 260/000/909726/01/8 vom 30 März 1998

angelieferten und in der Folge unter Lagerpost 000163/001/8/2 eingelagerten Nichtgemeinschaftswaren (2 EWP., 2100,00 kg, "Power") fehlten (Niederschrift vom 30. August 1999, GZ. 100/52671/99). Die Bf. wurde gleichzeitig aufgefordert, die zur Geltendmachung der Zollschuld erforderlichen Unterlagen beizubringen.

Mit Eingabe vom 6. September 1999 gab die Bf. bekannt, dass die gegenständliche Sendung ohne Wiederausfuhr aus dem Zolllager nach Ungarn ausgeführt worden sei. Zum Nachweis ihrer Ausführungen legte die Bf. zwei Lagerblätter, eine Kopie der ungarischen Einfuhrverzollung und eine Rechnung bei.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2000, Zl. 100/52671/99-63, teilte das Hauptzollamt Wien gem. Art. 221 Abs. 1 ZK (Zollkodex) der Bf. eine für die oben angeführten Waren gemäß Artikel 203 Abs. 3 erster Anstrich und Art. 213 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entstandene und in der Folge gem. Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasste Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt 222,23 Euro/3.058,00 S (davon 51,96 Euro/715,00 S an Zoll und 170,27 Euro/2.343,00 S an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Dies mit der Begründung, in ein Zolllager eingelagerte Nichtgemeinschaftswaren würden der zollamtlichen Überwachung unterliegen bis sie ihren zollrechtlichen Status ändern, in eine Freizone oder Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Art. 182 ZK vernichtet oder zerstört würden (Art. 37, 98 ZK). Die Bf. als Lagerhalterin sei gem. Art. 101 Buchstabe a ZK verantwortlich, dass die Waren während ihres Verbleibs im Zolllager nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen würden. Eine Ware werde der zollamtlichen Überwachung entzogen, wenn ein Tun oder Unterlassen zur Folge habe, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht weiter durchgeführt werden könnten. Nach Zitierung der Art. 203 Abs. 3 ZK und Art. 865 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) wurde weiter begründend ausgeführt, dass für die gegenständlichen Waren infolge deren Abfertigung "mit einer freien Ausfuhr" die Zollschuld gem. Art. 203 ZK in Verbindung mit Art. 865 ZK-DVO entstanden sei.

Die Bemessungsgrundlagen seien gem. § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) geschätzt worden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. mit Eingaben vom 30. August 2000 und 19. Oktober 2000 innerhalb der mehrfach verlängerten Berufungsfrist den Rechtsbehelf der Berufung.

Die unter dieser Lagerpost gelagerten zwei CII. "Power" seien von Polen nach Österreich ohne Überführung in ein EU-Zollverfahren ins Zolllager der Bf. gelangt und dann wiederum ohne

Zollverfahren nach Ungarn ausgeführt worden. Die gegenständlichen Waren seien daher nie EU-Inlandswaren geworden und könnten daher aus diesem Grund nicht als solche zollfrei in das Zollgebiet der EU eingeführt werden. Darüber hinaus sei die Einfuhrverzollung der Ware in Ungarn von Zollamt bestätigt worden.

Richtig sei, dass im vorstehend angeführten Fall tatsächlich Fehler insoweit entstanden seien, als die Waren nicht mit dem richtigen Zollverfahren (nämlich T1, oder Verfahren 3171) aus dem EU-Zollgebiet ausgeführt worden seien. Alle Waren seien allerdings tatsächlich aus dem EU-Zollgebiet ausgeführt und in Drittstaaten einfuhrverzollt worden, was zum Großteil auch durch entsprechende Einfuhrzollbestätigungen der jeweils ausländischen Zollämter nachgewiesen werde.

Hiedurch sei es nicht zu einer Entziehung der Waren gem. Art. 203 ZK gekommen, sondern lediglich zu sonstigen Verfehlungen nach Art. 204 ZK, die sich überdies nachweislich nicht wirklich ausgewirkt hätten: Denn tatsächlich seien alle Waren nicht im EU-Zollgebiet verblieben, sondern aus dem EU-Zollgebiet ausgeführt worden. Eine abgabenfreie Wiedereinfuhr sei aufgrund des Umstandes, dass die Waren tatsächlich in Drittstaaten einfuhrverzollt worden seien, auch nicht mehr möglich: Vielmehr hätten die Waren jeweils den Status einer ausländischen Ware erhalten, sodass eine abgabenfreie Wiedereinfuhr in das EU-Zollgebiet nicht möglich sei.

Aus diesem Grund seien die Abgabenvorschreibungen zu Unrecht erfolgt.

Zu Unrecht sei auch jeweils die Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden: Die Waren seien tatsächlich nicht in Österreich in Verkehr gebracht worden, sondern jeweils – wie nachgewiesen – in das EU-Ausland ausgeführt worden: Eine Einfuhr der Waren nach Österreich liege daher nicht vor, sodass aus diesem Grunde schon Einfuhrumsatzsteuer nicht vorgeschrieben werden könne.

Darüber hinaus seien die jeweiligen Empfänger vorsteuerabzugsberechtigt, sodass aus diesem Grund eine Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer nicht rechtmäßig sei.

Die Beschränkung der Nachsicht gem. § 72 ZollR-DG von der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer auf Vorschreibungen gem. Art. 220 ZK und Art. 201 ZK sei überdies sachlich nicht gerechtfertigt und verfassungswidrig: Es sei kein sachlich gerechtfertigter Grund vorhanden, in Fällen wie diesen einem Unternehmen in Österreich, das nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, Einfuhrumsatzsteuer vorzuschreiben, obwohl die Ware selbst im Inland nicht in Verkehr gebracht worden sei und somit – mangels Berechtigung zum Vorsteuerabzug – Einfuhrumsatzsteuer als endgültige Steuer einem österreichischen Unternehmen für nicht im Inland eingeführte Ware vorgeschrieben werde.

Gleichzeitig stellte die Bf. einen Antrag auf Erstattung, über den nach den vorgelegten Verwaltungsakten vom Hauptzollamt (nunmehr Zollamt) Wien bislang noch nicht entschieden wurde.

Das Hauptzollamt Wien wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2001, Zl. 100/52671/99-114, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die gem. § 85c Abs. 1 ZollR-DG fristgerecht erhobene Beschwerde vom 20. März 2001.

Über das Vorbringen der Berufung vom 19. Oktober 2000 hinausgehend heißt es in der Beschwerdebegründung, die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei auch systemwidrig und sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Zweck der Einfuhrumsatzsteuer ergebe sich aus dem Bestimmungslandprinzip, also aus der Aufgabe der Umsatzsteuer, den Verbrauch im Inland zu besteuern (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>6</sup> (1998) 359, 404). Das Bestimmungslandprinzip solle sicherstellen, dass der Konsument importierter Waren die gleiche Steuerbelastung zu tragen habe wie der Konsument heimischer Waren (bzw. der importierende Unternehmer den gleichen Steuersatz anzuwenden habe wie der heimische Unternehmer). Weiters solle sichergestellt werden, dass das Umsatzsteueraufkommen dem Staat zufließe, in dem der Verbrauch stattfindet.

Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei daher nur in jenen Fällen sachgerecht, in denen Waren aus einem Drittstaat nach Österreich gelangen und hier in den Wirtschaftskreislauf (etwa in den zollrechtlich freien Verkehr) überführt werden sollen. Im gegenständlichen Fall habe die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer jedoch nicht der Sicherstellung des dargestellten Bestimmungslandprinzips gedient. Die Einfuhrumsatzsteuer sei nicht etwa deshalb vorgeschrieben worden, weil Waren, die aus einem Drittlandsgebiet nach Österreich gelangt seien, hier in den zollrechtlich freien Verkehr oder sonst in den Wirtschaftskreislauf überführt worden wären, sondern allein wegen einer versehentlich falschen Angabe in den Zollpapieren. Diese Verfehlung ändere aber nichts daran, dass die Waren aus Österreich und der EU ausgeführt worden seien. Die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei im gegenständlichen Fall daher systemwidrig. Die Bf. werde in dieser Hinsicht zudem ohne sachlich gerechtfertigten Grund gleich behandelt wie jemand, der die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt habe. Der Bescheid behandle daher Fälle, die wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich aufweisen, gleich und verstoße daher auch gegen den Gleichheitsgrundsatz (VfSlg 8217, 8806, 13.558, 13.965; Walter/Mayer, Bundesverfassungsrecht<sup>9</sup> (2000) 1347).

Da die Bf. die vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer weder selbst als Vorsteuer absetzen noch auch weiter verrechnen könne, nehme die EUst darüber hinaus den Charakter einer Geldstrafe an. Damit werde die Bf. ohne sachlich gerechtfertigten Grund nicht nur so behandelt, als hätte sie die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, sie werde gegenüber diesen Fällen sogar schlechter behandelt. Ein Spediteur, der Waren aus seinem Zolllager auslagern und zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr anmelden würde, könne die an ihn allenfalls vorgeschriebene Einfuhrumsatzsteuer nämlich unter Übermittlung der entsprechenden Belege an den verfügbungsberechtigten Unternehmer weiterverrechnen. Dieser könne die EUst seinerseits als Vorsteuer geltend machen. Der Spediteur wäre somit von der EUst nicht belastet. Auch diese Schlechterstellung sei sachlich keinesfalls gerechtfertigt.

Soweit die Behörde auf die Dreimonats-Frist nach Art. 66 ZK verweise, sei darauf hinzuweisen, dass nach Art. 251 ZK-DVO die Überschreitung einer derartigen Frist von den Zollstellen zugelassen werden könne.

Warum eine Überschreitung der Dreimonats-Frist nicht genehmigt worden sei, habe das Hauptzollamt Wien nicht begründet und daher sei schon aus diesem Grund der Bescheid rechtswidrig.

Gleichzeitig stellte die Bf. neuerlich einen Antrag auf Ungültigerklärung und Erlass der Zollschild nach Art. 233 ZK.

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

Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, unterliegen gem.

Art. 37 Abs. 1 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften ( ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1) vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden.

Sie bleiben gem. Art. 37 Abs. 2 ZK so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und, im Fall von Nichtgemeinschaftswaren unbeschadet des Artikels 82 Absatz 1 ZK, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Artikel 182 ZK vernichtet oder zerstört werden.

Nach Art. 51 Abs. 1 ZK dürfen vorübergehend verwahrte Waren ausschließlich an von den Zollbehörden zugelassenen Orten und unter den von diesen Behörden festgelegten Bedingungen gelagert werden.

Sind die Orte im Sinne des Art. 51 Abs. 1 des Zollkodex dauernd für die Lagerung von vorübergehend verwahrten Waren zugelassen worden, so werden sie gem.

Art. 185 Abs. 1 ZK-DVO als "Verwahrungslager" bezeichnet.

Im Zolllagerverfahren können gem. Art. 98 Abs. 1 Buchstabe a ZK Nichtgemeinschaftswaren, ohne dass diese Waren Einfuhrabgaben oder handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft gelagert werden:

Nach Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle gilt als Zolllager jeder von den Zollbehörden zugelassene und unter zollamtlicher Überwachung stehende Ort, an dem Waren unter den festgelegten Voraussetzungen gelagert werden können.

Art. 101 ZK bestimmt, dass der Lagerhalter dafür verantwortlich ist, dass

- a) die Waren während ihres Verbleibs im Zolllager nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden,
- b) die Pflichten, die sich aus der Lagerung der Waren im Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden und
- c) die in der Bewilligung festgelegten besonderen Voraussetzungen erfüllt werden.

Gem. Art. 102 Abs. 2 ZK ist der Einlagerer dafür verantwortlich, dass die Pflichten die sich aus der Überführung in das Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden.

Nach Art. 84 Abs. 1 Buchstaben a und b ZK gehört das Zolllagerverfahren sowohl zu den "Nichterhebungsverfahren" als auch zu den "Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung".

Ein Nichterhebungsverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung endet gem. Art. 89 Abs. 1 ZK, wenn die in dieses Verfahren übergeführten Waren oder gegebenenfalls die im Rahmen dieses Verfahrens gewonnenen Veredelungs- oder Umwandlungserzeugnisse eine zulässige neue zollrechtliche Bestimmung erhalten.

Wird ein Zollverfahren nicht unter den vorgesehenen Voraussetzungen beendet, so treffen die Zollbehörden nach Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle alle erforderlichen Maßnahmen zur Regelung des Falls.

Gem. Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Die Zollschuld entsteht nach Art. 203 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der

zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Zollschuldner nach Absatz 3 der bezeichneten Gesetzesstelle sind:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;
- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabepflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gem. Art. 865 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 (ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993, S.1), stellen die Zollanmeldung einer Ware oder jede andere Handlung mit den gleichen Rechtswirkungen sowie die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständigen Behörden ein Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Art. 203 Abs. 1 des Zollkodex dar, wenn dieses Vorgehen zur Folge hat, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird.

Gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben.

Der Zollkodex selbst definiert den Begriff des Entziehens nicht. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) umfasst der Begriff der Entziehung im Sinne des Artikels 203 ZK jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Artikel 37 Abs. 1 ZK vorgesehenen Prüfungen gehindert wird. (EuGH vom 1. Februar 2001, Rs C-66/99, "Wandel"; EuGH vom 11. Juli 2002, Rs-371/99, "Liberexim"). Dem Urteil des EuGH vom 12. Februar 2004, Rs. C-337/01, zufolge ist Art. 203 Abs. 1 ZK dahin auszulegen ist, dass in das Zolllagerverfahren übergeführte und zur Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft bestimmte Nichtgemeinschaftswaren der zollamtlichen Überwachung im Sinne der genannten Bestimmung entzogen worden sind, wenn sie vor dem Inkrafttreten der Verordnung (EG) Nr. 993/2001 ohne vorherige Abfertigung

zum externen Versandverfahren aus dem Zolllager entfernt und von dort zur Ausgangszollstelle befördert worden sind und die Zollbehörden, sei es auch nur zeitweise, nicht in der Lage gewesen sind, die zollamtliche Überwachung dieser Waren sicherzustellen.

Die Bf. betreibt ein Zolllager, das auch als Verwahrungslager gem. den Art. 185 bis 187 ZK-DVO zugelassen ist. Für die im Anschluss an ein externes Versandverfahren (T1 Nr. 260/000/909726/01/8 vom 30. März 1998) in vorübergehender Verwahrung befindlichen Nichtgemeinschaftswaren, welche nach den Bestandsaufzeichnungen der Bf. in das Zolllagerverfahren übergeführt wurden, ist daher im Beschwerdefall die Zollsschuld gem. Art. 203 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden, weil mit deren Entfernung der Zugang zu den unter zollamtlicher Überwachung stehenden Waren verhindert worden ist und die Zollbehörde diese nicht mehr überprüfen konnte. In weiterer Folge wurde das Zolllagerverfahren nicht gem. Art. 89 Abs. 1 ZK ordnungsgemäß beendet.

Entgegen dem Vorbringen der Bf. ist es in diesem Zusammenhang unerheblich, dass die Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt und gegebenenfalls im Drittland einfuhrverzollt worden sind. Die Zollsschuld entsteht nämlich gem. Art. 203 Abs. 2 ZK im Moment des Entziehens, in dem Zeitpunkt also, in dem die konkret begonnene zollamtliche Überwachung den Zollbehörden nicht mehr möglich ist, im Beschwerdefall somit im Zeitpunkt des tatsächlichen Entfernens der Waren aus dem Zolllager. Allein der Umstand, dass eine Ware in der Folge in einem Drittland einfuhrverzollt wird, lässt die Entstehung der Zollsschuld nicht entfallen.

Kann der Zeitpunkt, in dem die Zollsschuld entsteht, nicht genau bestimmt werden, so ist für die Bestimmung der für die betreffende Ware geltenden Bemessungsgrundlage gem.

Art. 214 Abs. 2 ZK der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Zollbehörden feststellen, dass diese Ware sich in einer Lage befindet, die eine Zollsschuld hat entstehen lassen.

Können die Zollbehörden jedoch aus ihnen bekannten Umständen schließen, dass die Zollsschuld vor dem Zeitpunkt entstanden ist, in dem sie diese Feststellung getroffen haben, so wird der Betrag der auf die betreffende Ware zu erhebenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die für die Ware in dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt galten, für den das Bestehen der sich aus dieser Lage ergebenden Zollsschuld anhand der verfügbaren Angaben festgestellt werden kann.

Am 6. Oktober 1998 wurde die Ware nach den Angaben der Bf. in Ungarn einfuhrverzollt.

Dieser Tag wurde im Beschwerdefall als Zollschuldentstehungszeitpunkt im Sinne des Art. 214 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK angenommen.



Wegen des Vorranges des Art. 203 ZK gegenüber Art. 204 Abs. 1 ZK (Witte, Kommentar zum Zollkodex<sup>3</sup>, Art. 204, Rz 2) bleibt im Beschwerdefall für eine Anwendung des Art. 204 Abs. 1 ZK kein Raum.

Im erstinstanzlichen Abgabenverfahren wurde vom Hauptzollamt Wien der Zollwert nach Art. 31 Zollkodex ermittelt. Das Hauptzollamt Wien wurde daher mit Schreiben vom 1. September 2003 ersucht, zur Zollwertermittlung Stellung zu nehmen, sowie mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. November 2003 gem. § 279 Abs. 2 BAO beauftragt, das Ermittlungsverfahren betreffend die Zollwertermittlung gem. Art. 31 ZK zu ergänzen.

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden, so ist er gem. Art. 31 Abs. 1 ZK auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994,
  - des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994
- sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gem. Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Zu bewerten waren die in der vorgelegten Proformarechnung Nr. E 010398 vom 17. März 1998 angeführten Düngemittel der Warennummer 3105 2010 00, welche von einem polnischen Unternehmen an ein ungarisches Unternehmen geliefert wurden. Ein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft fand nach den vorliegenden Unterlagen nicht statt. Der Stellungnahme vom 20. Oktober 2003 zufolge ging das Hauptzollamt Wien bei der Zollwertermittlung nach Art. 31 ZK von dem in der Proformarechnung angeführten Warenwert von 906,00 USD aus. Der Wert wurde zum Zollwertkurs (1 USD = 11,94 S) auf 10.818,00 S umgerechnet. Nach Hinzurechnung von Lieferkosten ist ein Zollwert in der Höhe von 11.000,00 S ermittelt worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss, wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B.: VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei ( VwGH 17.10.1991, 91/13/0090 ).

Der Bf. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. Jänner 2004 das Ergebnis der Zollwertermittlung vorgehalten. Die Bf. äußerte sich jedoch dazu nicht.

Entsteht außer den Fällen des § 108 Abs. 2 ZollR-DG eine Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK, dann ist gem. § 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 an Säumniszinsen angefallen wäre.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG ist als Jahreszinssatz ein um zwei Prozent über dem Kreditzinssatz nach § 78 Abs. 2 liegender Zinssatz heranzuziehen. Die Säumniszinsen werden je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats. Für jeden Säumniszeitraum ist der 12. Teil jenes Jahreszinssatzes heranzuziehen, welcher am Beginn des betreffenden Säumniszeitraumes gegolten hat.

Gem. § 78 Abs. 2 ZollR-DG ist als Jahreszinssatz der für Ausgleichszinsen nach Art. 519 Abs. 2 ZK-DVO festgesetzte Zinssatz heranzuziehen. Dabei findet für jedes Kalenderhalbjahr derjenige Zinssatz Anwendung, der für den zweitletzten Monat des vorangegangenen Kalenderhalbjahres für Österreich veröffentlicht wurde.

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. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. März 2004, 2003/16/0479, zufolge ist demnach die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG unter Heranziehung des Zinssatzes für Säumniszinsen zulässig.

Entsteht eine Zollschuld unter anderen als den in Art. 218 Abs. 1 ZK vorgesehenen Voraussetzungen, dann hat gem. Art. 218 Abs. 3 ZK die buchmäßige Erfassung des entsprechenden Abgabenbetrages innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden in der Lage sind, den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und den Zollschuldner zu bestimmen.

Das ist dann der Fall, wenn die Zollbehörde nach Abschluss ihrer Ermittlungen im gegenständlichen Fall einen Zollbescheid erlassen kann und die Erlassung eines Leistungsgebotes nach rechtsstaatlichen Prinzipien verantwortet werden kann.

Dies war im Beschwerdefall mit dem Abschluss der zollwertrechtlichen und zolltariflichen Ermittlungen am 28. Jänner 2000 der Fall. Die buchmäßige Erfassung erfolgte am 4. Februar 2000. Hinsichtlich des Zollschuldentstehungszeitpunktes wird auf die obigen Ausführungen, hinsichtlich der Berechnung der Abgabenerhöhung wird auf die erstinstanzliche Abgabeberechnung verwiesen.

Zum Vorbringen der Bf. hinsichtlich der Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer (Punkt 2 a bis d der Beschwerde) ist vorweg festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde zweiter Instanz an ordnungsgemäß kundgemachte Verordnungen und Gesetze gebunden ist. Es obliegt dieser Behörde daher nicht, über die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes oder die Gesetzesmäßigkeit einer Verordnung zu befinden. Eine weitergehende Erörterung der von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere auch hinsichtlich der Bestimmung des § 72a ZollR-DG, die im Beschwerdefall nicht zur Anwendung kam, konnte daher unterbleiben.

§ 2 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

Das im § 1 ZollR-DG genannte gemeinschaftliche Zollrecht, dieses Bundesgesetz und die in Durchführung dieses Bundesgesetzes ergangenen Verordnungen sowie die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften und das in Österreich anwendbare Völkerrecht, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, (Zollrecht im Sinn des Artikels 1 des Zollkodex) gelten weiters 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 anderen Geldleistungen, soweit in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Rechtsvorschriften die Vollziehung der Zollverwaltung übertragen und nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 3 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994 (UStG), unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus einem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Nach § 1 Abs. 2 UStG ist Inland das Bundesgebiet. Ausland ist das Gebiet, das hienach nicht Inland ist.

Gem. § 26 Abs. 1 erster Satz UStG gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr.

Nach Abs. 3 der bezeichneten Gesetzesstelle sind die Hauptzollämter für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig.

Gem. Art. 4 Nr. 10 ZK sind Einfuhrabgaben

- Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren
- bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind

Nach Art. 4 Nr. 9 ZK ist Zollschuld die Verpflichtung einer Person, die für eine bestimmte Ware im geltenden Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Einfuhrabgaben (Einfuhrzollschuld) oder Ausfuhrabgaben (Ausfuhrzollschuld) zu entrichten.

Das gemeinschaftliche Zollrecht, soweit es sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, gilt gem. § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben, sohin auch für die Einfuhrumsatzsteuer, die nach § 26 Abs. 3 UStG von den Hauptzollämtern zu erheben ist. Die Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich daher bereits aus § 2 Abs. 1 ZollR-DG. § 26 Abs. 1 UStG wiederholt diese Anordnung.

Art. 23 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern überlässt den Mitgliedstaaten die nähere Regelung der Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer. Insoweit ist die Anwendung zollrechtlicher Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unproblematisch (siehe auch Ruppe UStG 1994<sup>2</sup>, § 26 Tz 3-7).

Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts der Einfuhrumsatzsteuer erfolgt daher weitgehend nicht im UStG, vielmehr sind die Vorschriften über die Zölle sinngemäß heranzuziehen. Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld (Ruppe UStG 1994<sup>2</sup>, § 1 Tz 440).

Zu den zollrechtlichen Vorschriften zählen auch die im Titel VII, Kapitel 2 des Zollkodex geregelten gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld, so auch Art. 203 ZK, der auf das Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung abstellt. Da § 26 Abs. 1 UStG die Anwendung der Zollvorschriften nicht schlechthin, sondern nur sinngemäß anordnet, gilt eine Zollvorschrift nur mit der Maßgabe, dass ihre Anwendung dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer entspricht.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass die in § 26 UStG normierte Verweisung auf Zollvorschriften und damit auch auf die Bestimmungen des Zollkodex die jüngere Vorschrift ist. Während nämlich der Zollkodex am dritten Tag nach seiner Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992 in Kraft trat (vgl. Art. 253 Satz 1 ZK), trat das UStG 1994 erst mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union in Kraft (§ 28 Abs. 1 UStG). Hätte der nationale Gesetzgeber den Standpunkt vertreten, dass zentrale Regelungen des Zollkodex über das Entstehen der Zollschuld, insbesondere Art. 203 ZK, dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer widersprechen, hätte er diese Vorschrift des Zollkodex von der sinngemäßen Anwendung der Zollvorschriften ausgenommen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der nationale Gesetzgeber in die Bestimmung des § 26 UStG Einschränkungen im Hinblick auf die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften, wie zum Beispiel die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung (Art. 124 - 128 ZK) und über den passiven Veredelungsverkehr ausdrücklich aufgenommen hat. Aus dieser bewussten gesetzgeberischen Entscheidung ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber bezüglich der Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld, insbesondere Art. 203 ZK, keine Veranlassung sah, die Anwendung der Zollvorschriften zu begrenzen. Darüber hinaus kann nicht außer Betracht bleiben, dass das UStG 1994 in der Folgezeit wiederholt geändert wurde und der Gesetzgeber keine der beschlossenen Änderungen zum Anlass genommen hat, die Bestimmung des Art. 203 ZK aus der sinngemäßen Anwendung der Zollvorschriften in § 26 UStG herauszunehmen.

Für die Bf., für die - wie bereits oben dargelegt - die Zollschuld gem. Art. 203 Abs. 1 ZK entstanden ist, ist daher gleichzeitig auch gem. §§ 2 Abs. 1 ZollR-DG, 26 Abs. 1 UStG die Einfuhrumsatzsteuerschuld entstanden. Eine "systemwidrige" Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer liegt daher im Beschwerdefall nicht vor.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist nach Ansicht der Bf. zu Unrecht vorgeschrieben worden, weil eine Einfuhr nach Österreich nicht vorliege. Dem ist zu entgegnen, dass die Einfuhrumsatzsteuerschuld bei jedem Vorgang, der als Einfuhr zu bewerten ist, entsteht (§ 1 Abs. 1 Z 3 UStG). Als solche Einfuhr sind nicht nur die Überführung in den freien Verkehr (Art. 201 ZK), sondern auch Unregelmäßigkeiten im Sinne der Art. 202 ff ZK, somit auch ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, das nach Art. 203 ZK zur Entstehung der Zollschuld führt, anzusehen (vgl. Korntner, Praxishandbuch zum UStG 1994, 1967 ff). Da es sich sohin hinsichtlich der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG um gleiche Tatbestände handelt, ist der Gesetzgeber demnach durch den Gleichheitssatz verpflichtet, an diese

gleichen Tatbestände die gleiche Rechtsfolge der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer zu knüpfen. Insoweit geht das Vorbringen, die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei sachlich nicht gerechtfertigt und widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, weil die Bf. gleich behandelt werde, wie jemand, der die Waren in Österreich in den zollrechtlich freien Verkehr überführt hat, ins Leere.

Im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 UStG ist auch ohne Bedeutung, auf welcher Rechtsgrundlage die Einfuhr erfolgt, ob der Gegenstand nur zur Durchfuhr bestimmt ist oder später wieder ausgeführt werden soll (Ruppe UStG 1994<sup>2</sup>, § 1 Tz 442 und die dort angeführte Judikatur des VwGH). Allein der Umstand, dass sich eine Ware nicht mehr im Zollgebiet der Gemeinschaft befindet, lässt eben die Entstehung der Zollschuld und damit der Einfuhrumsatzsteuerschuld nicht entfallen.

Aus den angeführten Gründen wurde daher im Beschwerdefall die Einfuhrumsatzsteuer entgegen der Ansicht der Bf. zu Recht vorgeschrieben.

Die Möglichkeit der Weiterverrechnung sowie die Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung ist unabhängig von der Frage der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuerschuld zu beurteilen. Der Umstand, dass die Einfuhrumsatzsteuer demjenigen "erspart" bleibt, der die Ware für sein Unternehmen einführt und sie daher als Vorsteuer geltend machen kann, während derjenige, der diese Voraussetzungen nicht erfüllt, sie zu tragen hat, kann bei der Frage, ob die Einfuhrumsatzsteuer entsteht, nicht berücksichtigt werden. Die Frage, ob dies sachlich ungerechtfertigt ist und darin eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gesehen werden könnte, wäre allenfalls im Zusammenhang mit einem etwa geltend gemachten Vorsteuerabzug zu erörtern, um den es aber im Beschwerdefall nicht geht.

Da die Waren nicht für ein in Österreich ansässiges Unternehmen eingeführt wurden, ist das Vorbringen, die jeweiligen Empfänger seien vorsteuerabzugsberechtigt, sodass die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer aus diesem Grund nicht rechtmäßig sei, nicht nachvollziehbar.

Gem. § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Gem. § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an Stelle jener der

Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat. Sache ist damit die Erfassung eines bestimmten Abgabenschuldverhältnisses mit seinen wesentlichen Sachverhaltselementen, unabhängig von ihrer rechtlichen Beurteilung (VwGH 24.9.2002, 2000/16/0114).

Die Ungültigerklärung einer Zollanmeldung gem. Art 66 ZK ist nicht Gegenstand der nunmehr angefochtenen Berufungsvorentscheidung.

Es liegt in dieser Angelegenheit nach den vorliegenden Aktenunterlagen bislang weder eine Entscheidung einer Zollbehörde vor, noch hat eine Zollbehörde auf einer ersten Rechtsstufe über einen Rechtsbehelf nach Art. 243 Abs. 2 Buchstabe a ZK betreffend die Ungültigerklärung einer Zollanmeldung im gegenständlichen Abgabenverfahren entschieden.

Eine meritorische Entscheidung über dieses Beschwerdevorbringen (Punkt 3. der Beschwerde) durch den Unabhängigen Finanzsenat wäre daher ein unzulässiger Eingriff in die Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Linz, 7. Juni 2004