



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vom 17. April 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 19. März 2010, Zl. 920000/05190/2010, betreffend die Mitteilung der gem. Art. 201 Abs. 1 lit. a) und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG (Zollrechts-Durchführungsgesetz) für aus der Schweiz stammende Briefmarken entstandene Einfuhrumsatzsteuer, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 27. November 2007 wurden beim Zollamt Feldkirch Wolfurt, Zollstelle Wolfurt/Post, zu CRN 07AT930100IP3I09K9 über Antrag der AG, als Anmelder/Vertreter (Feld 14 der Warenanmeldung) für den Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) als Empfänger (Feld 8 der Warenanmeldung) aus der Schweiz stammende Briefmarken der PB, als Versender/Ausführer (Feld 2 der Warenanmeldung), und zwar eine Sendung ex Lieferschein/Rechnung Nr. 0914619139 vom 13.11.2007 "Jahresserie 2007 Einzelmarken/Sonderblock" zum deklarierten Preis von 68,40 € gem. Art 4 Z 16 lit. a) iVm Art. 59 und Art. 79 Zollkodex in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, wodurch gem. Art. 201 Abs. 1 lit. a) Zollkodex iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG (im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung, Art. 201 Abs. 2 Zollkodex) die Eingangsabgabenschuld in der gesetzlichen Höhe entstanden ist. Die Waren wurden dabei unter Zugrundelegung der erwähnten Rechnung sowie der (sich hierauf beziehenden) Zolldeklaration des genannten Versenders vom 13.11.2007 ("Schweizer Briefmarken zum Sammeln; Zolltarifnummer: 4907, Herkunft:

Schweiz; Wert: 68,40 €") in die Warennummer 4907 0010 00 U999 eingereiht und dem genannten Empfänger (als Eingangsabgabenschuldner iSd Art. 201 Abs. 3 Zollkodex) die aus 68,40 € (Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer, § 5 Abs. 1 UStG 1994) und dem Steuersatz von 20 % (§ 10 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Einfuhrumsatzsteuer iHv 13,68 € gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex mitgeteilt.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2009 stellte der Eingangsabgabenschuldner einen Antrag auf Erstattung gem. Art. 236 ZK, in welchem er bei der Abfertigung gegenständlicher Briefmarken die Anwendung eines unrichtigen Steuersatzes geltend macht. Danach sei die Sendung zu Unrecht unter Anwendung eines Einfuhrumsatzsteuersatzes von 20 % verzollt worden, da es sich bei der Einfuhrware um Briefmarken aus dem Ausland, die im Bestimmungsland weder gültig noch im Umlauf seien, handle. Für derartige Waren sei ein Steuersatz von 10 % vorgesehen. Da somit der buchmäßig erfasste Betrag höher ist, als der gesetzlich geschuldete, beantrage er die Neuberechnung der Abgabenschuld und Erstattung des von ihm zu viel bezahlten Betrages.

Das Zollamt Feldkirch Wolfurt wies den Antrag mit Bescheid vom 9.2.2010, Zl. 920000/00563/2010, gem. Art. 236 iVm Art. 245 Zollkodex iVm § 85 lit. b und f ZollR-DG als unbegründet ab. Nach den Entscheidungsgründen handle es sich bei gegenständlicher Sendung lt. Zollinhaltserklärung um Schweizer Briefmarken zum Sammeln der Zollltarifnummer 4907 mit einem Warenwert von 68,40 €. Dessen ungeachtet stütze der Antragsteller sein Ansuchen auf die Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG (Verzeichnis der dem Steuersatz von 10 % unterliegenden Gegenstände). Bei den unter Pkt. 45 a) dieser Anlage genannten Briefmarken handle es sich um solche der Position 9704 der Kombinierten Nomenklatur. Darunter fallen aber – subsidiär – nur Briefmarken, entwertet oder nicht entwertet, die nicht in die TARIC-Position 4907 einzureihen sind. Dagegen sind Briefmarken, nicht entwertet, gültig oder zum Umlauf vorgesehen in dem Land, in dem sie einen Frankaturwert verbriefen oder verbriefen werden in die TARIC-Position 4907 0010 00 einzureihen und unterliegen einem Umsatzsteuersatz von 20 %. In Ansehung dieser Rechtslage sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige mit Eingabe vom 4. März 2010 fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung (Art. 243 Abs. 1 und 2 lit. a) Zollkodex iVm § 85a ZollR-DG), in welcher er wiederum die Anwendung eines unrichtigen Steuersatzes geltend machte. Die Sendung sei zu Unrecht unter Anwendung eines Einfuhrumsatzsteuersatzes von 20 % verzollt worden, da es sich bei der Einfuhrware um Briefmarken aus dem Ausland handle, die im Bestimmungsland weder gültig noch im Umlauf seien. Für derartige Waren sei ein Steuersatz

von 10 % vorgesehen. Er beantrage daher die Neuberechnung der Abgabenschuld und Rückerstattung des von ihm zu viel bezahlten Betrages.

Das Zollamt Feldkirch Wolfurt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19.3.2010, Zl. 920000/05190/2010, gem. Art. 245 Zollkodex iVm § 85b § 85f ZollR-DG mit folgender Begründung ab: Bei der in Rede stehenden Sendung handle es sich laut Zollinhaltserklärung der S (CN 22) um Schweizer Briefmarken zum Sammeln im Wert von 68,40 €. Solche Briefmarken, Stempelmarken, Steuerzeichen und dgl., nicht entwertet, gültig oder zum Umlauf vorgesehen in dem Land, in dem sie einen Frankaturwert verbriefen oder verbriefen werden, seien in die TARIC-Position 4907 0010 00 einzureihen. Für diese Position sei eine Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 20 % vorgesehen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich die rechtzeitig gem. Art. 243 Abs. 2 lit. b), Art. 245 Zollkodex iVm § 85c ZollR-DG beim Zollamt Feldkirch Wolfurt eingebrachte Beschwerde vom 17. April 2010, worin der Bf. im Wesentlichen Nachstehendes vorbrachte: Auf die rechtsbehelfsgegenständliche Sendung sei zu Unrecht ein Umsatzsteuersatz von 20 % angewendet worden, da es sich dabei um im Bestimmungsland nicht gültige bzw. zum Umlauf vorgesehene Briefmarken der Position 9704 der Kombinierten Nomenklatur handle. Es sei darauf nämlich das Umsatzsteuergesetz 1994, und zwar Z 45 lit. a) deren Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG, anzuwenden, woraus sich ergebe, dass derartige Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterlägen. Es werde daher die Neuberechnung der Eingangsabgabenschuld und die Erstattung des zu viel entrichteten Betrages iHv 6,84 € begehrt. Überdies werde bemerkt, dass bei anderen Briefmarkensammlern, bei denen ebenfalls eine solche falsche Steuerbemessung vorgenommen worden ist, im Berufungsweg dieser Fehler immer behoben worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer), wobei eine Einfuhr dann vorliegt, wenn ein Gegenstand aus einem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt; gem. § 5 Abs. 1 UStG 1994 wird bei der Einfuhr der Umsatz nach dem Zollwert des eingeführten Gegenstandes bemessen.

Gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der (sich aus §§ 4 und 5 UStG 1994 ergebenden) Bemessungsgrundlage. Gem. Abs. 2 Z 1 lit. b) leg.cit. ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Einfuhr der in der Anlage (zu § 10 Abs. 2 und § 24 leg.cit.) unter Z 44 bis 46 aufgezählten Gegenstände: In dieser Anlage (= Verzeichnis der dem Steuersatz von 10 % unterliegenden Gegenstände) sind unter Z 45 lit. a) genannt: "Briefmarken, Stempelmarken, Steuerzeichen, Ersttagsbriefe, Ganzsachen und

dergleichen, entwertet oder nicht entwertet, jedoch im Bestimmungsland weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen (Position 9704 der Kombinierten Nomenklatur)".

§ 26 UStG 1994 enthält Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer: Insbesondere wird in dessen Absatz 1 normiert, dass, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle, also auch die des Art. 20 Zollkodex, sinngemäß gelten: Dort ist festgelegt, dass sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften stützen (Abs. 1 leg.cit.); dieser umfasst ua. die Kombinierte Nomenklatur (kurz: KN, Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.7.1987) (Abs. 3 lit. a) leg.cit.). Folglich sind hierauf auch die in deren Anhang I, Teil I, Titel I, A, festgehaltenen Grundsätze anzuwenden, also insbesondere auch die Regel, dass für die tarifliche Einreihung von Waren – d.i. laut Definition des Art. 20 Abs. 6 lit. a) Zollkodex die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der Kombinierten Nomenklatur – nicht die Überschriften, sondern der Wortlaut der Positionen bzw. Unterpositionen sowie die Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln gelten (siehe dazu auch Ruppe, UStG 1994, Tz 30 zu § 10).

Dies bedeutet also, dass – ausgehend vom Wortlaut der Tarifposition 9704 ("Briefmarken, ... entwertet oder nicht entwertet, ausgenommen Waren der Position 4907") – Anmerkung 1 a) zu Kapitel 97 der KN ("Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten") im vorliegenden Fall anzuwenden ist. Darin heißt es "Zu Kapitel 97 gehören nicht Briefmarken ..., nicht entwertet, der Position 4907; ..." (siehe dazu auch Ruppe, UStG 1994, Tz 41 zu § 10: "Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt ... die Einfuhr ... von Briefmarken ..., die weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen sind (Position 9704 der KN)."

Demgegenüber lautet der Text zu Tarifposition 4907: "Briefmarken, ... nicht entwertet, gültig oder zum Umlauf vorgesehen in dem Land, in dem sie einen Frankaturwert verbriefen oder verbriefen werden; ...") und wird dieser in den (insbes. laut Urteil des EuGH vom 28.3.2000, C-309/98, einen wichtigen Auslegungsbehelf darstellenden) "Erläuterungen zum Harmonisierten System" folgendermaßen näher erläutert: "... Die in die Tarifposition 4907 gehörenden Waren, die durch zuständige Stellen ausgegeben werden, ..., besitzen als charakteristisches Merkmal einen Verkehrs- oder Umlaufwert, der höher ist als ihr Materialwert. Zu dieser Position gehören ... Briefmarken, nicht entwertet, gültig in dem Land, in dem sie einen Frankaturwert verbriefen Die Marken sind auf Papier gedruckt, üblicherweise gummiert, hinsichtlich Zeichnung und Farbe verschieden und tragen Angaben über den Wert, für den sie gelten Dazu gehören Briefmarken, die gewöhnlich gegen Vorausentrichtung der Postgebühren zum Freimachen von Postsendungen verwendet werden.

... Nicht zu dieser Position gehören ... nicht entwertete Marken, die im Bestimmungsland weder gültig noch zum Umlauf vorgesehen sind, sowie entwertete Marken (Position 9704)".

Die hier maßgebende Bedeutung des sowohl in den "Erläuterungen zum Harmonisierten System" verwendeten als auch im Wortlaut der Z. 45 lit. a) der Anlage zum § 10 Abs. 2 UStG 1994 vorkommenden Begriff "Bestimmungsland" lässt sich daraus zweifelsfrei ableiten.

Danach gilt als "Bestimmungsland" jenes Land, in dem die Briefmarken zum Umlauf vorgesehen sind (einen Frankaturwert besitzen) und das deshalb auf der Briefmarke selbst aufgedruckt und in der Regel auch das Ausgabeland der Briefmarken ist. Der Vorrang der Tarifposition 4907 gegenüber 9704 ergibt sich daher schon aus seinem Wortlaut, der darauf abstellt, ob es sich um Briefmarken handelt, nicht entwertet, gültig oder zum Umlauf vorgesehen in dem Land, in dem sie einen Frankaturwert verbriefen oder verbriefen werden. (Eine andere Betrachtungsweise würde zu einer unterschiedlichen tarifarischen Einreihung von Briefmarken in unterschiedlichen Ländern führen.) Hieraus ergibt sich, dass zB. postfrische (ungestempelte) Briefmarken der Schweiz, die in der Schweiz zum Umlauf vorgesehen sind (wo sie auch einen Frankaturwert verbriefen) und die in Österreich von Sammlern importiert werden, nicht (zB. als Sammlungsstück) in die Position 9704 gehören, sondern (als gültige Briefmarke) in die Tarifposition 4907 einzureihen sind.

Auch bei der streitgegenständlichen Sendung handelt es sich um nicht entwertete Briefmarken, welche in der Schweiz einen Frankaturwert verbriefen, d.h. dort gültig sind bzw. dort zum Freimachen von Postsendungen verwendet werden können. Derartige Waren sind – laut (oben wiedergegebener) Rechtslage – nicht in die Tarifposition 9704, sondern in die Tarifposition 4907 einzureihen und unterliegen als Waren der Warennummer 4907 0010 00 U999 dem Umsatzsteuersatz von 20 %.

Die vorliegende Beschwerde, über welche der Unabhängige Finanzsenat (als zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz, Art. 245 Zollkodex iVm § 85c ZollR-DG u. m. § 52 BAO) zu entscheiden hatte, war daher als unbegründet abzuweisen.

Auch mit dem Hinweis, andere Zollämter hätten in ähnlich gelagerten (ihm bekannte Briefmarkensammler betreffenden) Fällen im Sinne seines Vorbringens (im Rechtsmittelverfahren) entschieden, (d.h. Anwendung des ermäßigten EUSt-Satzes von 10 % auf importierte Briefmarken) vermag der Bf. für sich nichts zu gewinnen: Denn nach der Judikatur des VwGH (zB. 18.12.1996, 94/15/0151, 21.1.2004, 2003/16/0113), – in Ansehung des bestehenden Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) – schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen

(siehe dazu Ritz, BAO, Tz 9 zu § 114); umso weniger kann eine von der Rechtsbehelfsbehörde zweiter Stufe (iSd Art. 243 Abs. 2 lit. b) Zollkodex) als unrichtig beurteilte Entscheidung einer Rechtsbehelfsbehörde erster Stufe (iSd Art. 243 Abs. 2 lit. a) Zollkodex), eine Bindungswirkung für eine (künftige) von der zuständigen Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe zu treffende Sachentscheidung erzeugen.

Über die gegenständliche Beschwerde war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Oktober 2011