

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2003/16/0479-15

(vormals 2000/16/0853)

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Waldner sowie Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der H GmbH in L, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist, Dr. Peter Csoklich und Dr. Heinrich Hipsch, Rechtsanwälte in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid des Berufungssenates II der Region Wien bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. November 2000, Zl. ZRV/5-W2/00, betreffend Vorschreibung einer Abgabenerhöhung in einer Zollangelegenheit, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von € 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Das Hauptzollamt Linz nahm mit Bescheid vom 17. Dezember 1998 auf Antrag der Beschwerdeführerin vom 12. Dezember 1998 eine nachträgliche buchmäßige Erfassung des Zolls gemäß Art. 220 Abs. 1 Zollkodex (ZK) in Höhe von S 30.694,-- vor und setzte als Folge der "Entstehung der Zollschuld" gemäß § 108 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) eine Abgabenerhöhung von S 2.157,-- fest. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der EUSt unterblieb gemäß § 72a ZollR-DG, weil der Empfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt war.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, die Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG auf Zölle und

(25. März 2004)

zollgleiche Abgaben einzuschränken und nicht auch auf Einfuhrumsatzsteuer zu erheben. Berichtigungen von Einzelanmeldern, die ohne Aufforderung der Zollverwaltung vorgenommen würden, seien von Abgabenerhöhungen zu befreien.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde den Rechtsbehelf zweiter Stufe gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz ab und ergänzte den Spruch des Bescheides des Hauptzollamtes Linz durch Anführung der Bemessungsgrundlage von S 228.668,-- (S 30.694,-- an Zoll und S 197.974,-- an Einfuhrumsatzsteuer), des Zinssatzes von 5,66 % p.a. für die Säumniszeiträume 15. November 1998 bis 14. Dezember 1998 und 15. Dezember 1998 bis 14. Jänner 1999.

In der Begründung dieses Bescheides führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführerin könne nicht gefolgt werden, wenn sie vorbringe, § 108 ZollR-DG weise nur auf die in Art. 4 Z 10 ZK definierte Einfuhrabgabe Zoll hin. Die Zollschild entstehe bei Verwirklichung der Tatbestände des Zollkodex. Diese Tatbestände seien jedoch gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer und die Verbrauchssteuern anzuwenden. Der Begriff der Zollschild nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG umfasse daher auch die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, somit auch die Einfuhrumsatzsteuer. Die Abgabenerhöhung knüpfe an die kraft Gesetzes in richtiger Höhe entstandene Zollschild einschließlich Einfuhrumsatzsteuer an. Der entstandene Zinsenverlust, der unabhängig von einer allfälligen Vorsteuerabzugsberechtigung eintrete, werde durch die Abgabenerhöhung ausgeglichen. Für die Berechnung der Abgabenerhöhung sei der Differenzbetrag der unerhobenen Einfuhrumsatzsteuer auch bei Vorliegen einer Vorsteuerabzugsberechtigung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Einbeziehung der Einfuhrumsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Abgabenerhöhung sei daher mit Recht erfolgt.

Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie den Antrag auf nachträgliche buchmäßige Erfassung bereits gestellt habe, bevor die Mitteilung in

Rechtskraft erwachsen sei, werde auf Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a ZK verwiesen, der bestimme, dass die Einfuhrzollschuld dann entstehe, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werde. Der Zollkodex gehe davon aus, dass der maßgebliche Tatbestand, die Überführung der Ware in den freien Verkehr, mit der Annahme der Zollanmeldung erfüllt sei, und sehe vor, dass die Zollschuld für alle in Betracht kommenden Zollschuldner in dem Zeitpunkt entstehe, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen werde. Die Berechnung der Abgabenerhöhung gehe vom Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung analog zur Säumniszinsberechnung aus. Im Beschwerdefall sei die Zollschuld auf Grund der Annahme der Zollanmeldung am 24. November 1998 entstanden. Die buchmäßige Erfassung sei jedoch erst am 21. Dezember 1998 erfolgt. Die vom Hauptzollamt Linz vorgenommene Berechnung der Abgabenerhöhung von einer Bemessungsgrundlage von S 228.000,-- (30.694,-- an Zoll und S 197.974,-- an Einfuhrumsatzsteuer) und den Säumniszeiträumen 15. November 1998 bis 14. Dezember 1998 und 15. Dezember 1998 bis 14. Jänner 1999 mit einem Zinssatz von 5,66 % p.a. sei daher rechtmäßig.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtvorschreibung einer Abgabenerhöhung verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 28. Februar 2002, Zl. EU 2002/0001-6, gemäß Art. 234 EG dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"Steht die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 des österreichischen Zollrechts-Durchführungsgesetzes, die im Fall des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 bis 211 Zollkodex oder im

Fall der Nacherhebung gemäß Artikel 220 Zollkodex zu entrichten ist und die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 Zollkodex zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßigen erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre, den gemeinschaftsrechtlichen Zollbestimmungen entgegen?"

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat mit Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-91/02, *H GmbH*, zu Recht erkannt:

"Die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften und die Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung nicht entgegenstehen, die eine Zollabgabenerhöhung im Fall des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 des Zollkodex der Gemeinschaften oder im Fall der Nacherhebung gemäß Art. 220 des Zollkodex vorsieht, deren Betrag den Säumniszinsen für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 des Zollkodex zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßigen erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, entspricht, sofern 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. Das nationale Gericht hat zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erhöhung diesen Grundsätzen entspricht."

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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 die Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben, dann ist nach § 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.

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16. Oktober 2003, Rs. C-91/02, *H GmbH*, 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.

§ 108 ZollR-DG verweist hinsichtlich des Zinssatzes auf die Säumniszinsen, die angefallen wären. Damit wird die Regelung des Art. 232 ZK, der die Säumniszinsen regelt, jedenfalls hinsichtlich des Zinssatzes auf die Abgabenerhöhung erweitert.

Nach Art. 232 Abs. 1 lit. b zweiter Satz ZK kann der Säumniszinssatz höher als der Kreditzinssatz sein. Er darf jedoch nicht niedriger sein.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG (zu Art. 232 ZK) 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.

Nach § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt € 750,- übersteigen, unter den dort genannten Voraussetzungen Stundungszinsen in Höhe von 4 % über dem jeweils geltenden Basissatz pro Jahr zu entrichten.

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO beträgt der Aussetzungzinssatz 1 % über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr.

Nach § 217 Abs. 2 BAO beträgt der Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Dieser erhöht sich nach Maßgabe des § 217 Abs. 3 unter den dort genannten Voraussetzungen.

Es bestehen somit nach den nationalen Bestimmungen unterschiedliche Regelungen über Verzinsungen in den Fällen der Nichtentrichtung von Abgaben spätestens im Fälligkeitszeitpunkt.

Unter Berücksichtigung der nationalen Bestimmungen kann davon ausgegangen werden, dass der Zinssatz nach § 108 ZollR-DG unter den Bedingungen festgesetzt wird, die denjenigen entsprechen, die im nationalen Recht für Verstöße gleicher Art und Schwere gelten, wobei die Sanktion wirksam, verhältnismäßig und abschreckend ist. Die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung nach § 108 ZollR-DG ist demnach unter Heranziehung des Zinssatzes für Säumniszinsen grundsätzlich zulässig.

Die Beschwerdeführerin wendet sich auch gegen die Einbeziehung der Einfuhrumsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Abgabenerhöhung.

Nach § 72a ZollR-DG hat die nachträgliche buchmäßige Erfassung von Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 220 ZK iVm Art. 201 ZK, die Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer in Bescheiden gemäß § 201 BAO sowie die Abänderung der Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer im Rechtsbehelfsverfahren zu unterbleiben, soweit der Empfänger für diese Abgabe nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, es sei denn, dass der Steuerschuldner ausdrücklich anderes verlangt. Die Einfuhrumsatzsteuer ist aber jedenfalls zu erheben, wenn ein unrichtiger Steuersatz zur Anwendung gelangt ist oder eine Ware, die nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist, unversteuert in den freien Verkehr übergeführt worden ist.

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob der Empfänger - und nicht die Beschwerdeführerin als Anmelder - zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war und

ein richtiger Steuersatz angewendet wurde. Unter diesen Voraussetzungen hatte die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben.

Hatte die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben, dann war insoweit auch keine Abgabenerhöhung zu entrichten (vgl. auch hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2001, Zl. 2001/16/0299).

Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage die Auffassung vertrat, die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung trete unabhängig von einer allfälligen Vorsteuerabzugsberechtigung ein, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, sie habe dem Zollamt bereits mit der Eingabe vom 12. Dezember 1998 mitgeteilt, dass Einfuhrabgaben unerhoben geblieben seien, sodass die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. Dezember 1998 bis 14. Jänner 1999 rechtswidrig sei.

§ 108 ZollR-DG stellt hinsichtlich der Vorschreibung der Abgabenerhöhung auf den Zeitraum zwischen Entstehen bzw. Fälligkeit der Zollschuld und der nachträglichen buchmäßigen Erfassung ab.

Die nachträglich buchmäßig zu erfassende Abgabenschuld wurde zwar am 12. Dezember 1998 (Einlangen des Schreibens der Beschwerdeführerin bei der Behörde am 14. Dezember 1998) von der Beschwerdeführerin bekannt gegeben, die buchmäßige Erfassung durch das Hauptzollamt erfolgte jedoch erst am 21. Dezember 1998.

Entsteht eine Zollschuld durch die Annahme der Zollanmeldung einer Ware zu einem anderen Zollverfahren als der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben oder durch andere Handlungen mit gleicher rechtlicher Wirkung wie diese Annahme, so erfolgt gemäß Art. 218 Abs. 1 ZK die buchmäßige Erfassung des dieser Zollschuld entsprechenden Betrags unmittelbar nach Berechnung dieses Betrages, spätestens jedoch am zweiten Tag nach dem Tag, an dem die Ware überlassen worden ist.

Im Beschwerdefall erfolgte die buchmäßige Erfassung nicht durch Annahme der Anmeldung, sondern auf Grund einer Bekanntgabe des Zollschuldners über nachträglich buchmäßig zu erfassende Abgaben. Dennoch ist auch in diesem Fall davon auszugehen, dass die nachträgliche buchmäßige Erfassung möglichst zeitnah zur Bekanntgabe einer nicht erhobenen Zollschuld zu erfolgen hat. Nach Bekanntgabe der unerhobenen gebliebenen Zollschuld mit Schreiben vom 12. Dezember 1998 (Einlangen bei der Behörde am 14. Dezember 1998) wären die Abgaben unverzüglich nachträglich buchmäßig zu erfassen gewesen. Die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Abgaben erst eine Woche später am 21. Dezember 1998 war nicht von der Beschwerdeführerin verursacht, sondern ist allein der Behörde zuzurechnen.

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. Dezember 1998 bis 14. Jänner 1999 ist somit wegen der erst am 21. Dezember 1998 vorgenommenen nachträglichen buchmäßigen Erfassung aus Gründen erfolgt, die nicht von der Beschwerdeführerin zu vertreten sind. Eine solche Vorschreibung ist im Sinn des zitierten Urteils des EuGH als unverhältnismäßig anzusehen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist nämlich dann nicht eingehalten, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen ist (vgl. auch Bericht des Berichterstatters im Verfahren vor dem EuGH).

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. Dezember 1998 bis 14. Jänner 1999 erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig.

Nach § 108 ZollR-DG ist die Abgabenerhöhung bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK für den Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld zu entrichten.



Im Beschwerdefall ist die Zollschuld mit der Annahme der Anmeldung am 24. November 1998 entstanden und sie war spätestens im Fälligkeitszeitpunkt zu entrichten.

Im Beschwerdefall erfolgte eine Nacherhebung nach Art. 220 ZK. Demnach war für den Beginn des Bemessungszeitraumes für die Abgabenerhöhung nicht der Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, sondern der Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Zollschuld entscheidend.

Feststellungen über den Fälligkeitszeitpunkt (Art. 222 ZK, § 77 ZollR-DG) der am 24. November 1998 entstandenen Zollschuld enthält der angefochtene Bescheid in Verkennung der Rechtslage nicht, sodass nicht überprüft werden kann, ob die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den ersten Bemessungszeitraum mit Recht erfolgt ist.

Aus den dargelegten Erwägungen war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003, insbesondere deren § 3 Abs. 2.

W i e n , am 25. März 2004