

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

05.09.2019

Geschäftszahl

Ra 2018/16/0118

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, MMag. Maislinger und Mag. Straßegger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision des Zollamtes Wien gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Mai 2018, Zl. RV/7200069/2016, betreffend Einfuhrumsatzsteuer (mitbeteiligte Partei: R T in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Das revisionswerbende Zollamt Wien erließ gegenüber der Mitbeteiligten einen Bescheid vom 7. September 2015 betreffend "Zurücknahme einer begünstigenden Entscheidung gemäß Art. 8 ZK Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer beim Zollamt Wien" mit folgendem Spruch:

"Bescheid

I. Gemäß Art. 8 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 26 Abs. 1 UStG und § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz werden die bei 76 Zollanmeldungen laut Anlage ergangenen Entscheidungen über die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch das für (Mitbeteiligte, Anschrift) zuständige Finanzamt (§ 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 - „EV“) zurückgenommen.

II. Die zu den in der Anlage angeführten Zollanmeldungen buchmäßig erfassten und gemäß Art. 221 ZK bereits mitgeteilten Beträge an Einfuhrumsatzsteuer (5EV) in Höhe von insgesamt EUR 492.274,58 sind gemäß Art. 222 ZK in Verbindung mit § 26 Abs. 1 und Abs. 3 Z 1 UStG 1994 beim Zollamt Wien innerhalb einer Frist von 10 Tagen nach Zustellung dieser Entscheidung zu entrichten.

Die Entrichtung hat unter Angabe der oben angeführten Aktenzahl auf das BAWAG PSK-Kto. Nr. IBAN: AT51 0100 0000 0550 4006 , BIC: BUNDATWW lautend auf Zollamt Wien, zugunsten der Abgabekontonummer zu erfolgen."

2 Zu Spruchpunkt I. begründete das Zollamt seinen Bescheid damit, eine nachträgliche Überprüfung der gegenständlichen Abfertigungen habe ergeben, dass die in den Zollanmeldungen erklärten Waren nicht für das Unternehmen der Mitbeteiligten eingeführt worden seien. Die Mitbeteiligte habe gewusst oder es hätte ihr zumindest vernünftigerweise bekannt sein müssen, dass die eingeführten Waren nicht für ihr Unternehmen bestimmt gewesen seien. Daher seien die begünstigenden Entscheidungen gemäß Art. 8 ZK mit Wirkung ex tunc zurückzunehmen.

3 Den Spruchpunkt II. seines Bescheides begründete das Zollamt damit, dass durch die Zurücknahme der Entscheidung gemäß Art. 8 ZK die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständigkeitshalber durch das Zollamt Wien zu erfolgen habe. Die Anmelderin, die R. GmbH, habe jeweils erklärt, als indirekter Vertreter der Mitbeteiligten aufzutreten, die Mitbeteiligte sei gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK auch Zollschuldner.

4 Mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2015 erhob die Mitbeteiligte dagegen eine Beschwerde mit der Begründung, sie habe die in Rede stehenden Waren für ihr Handelsunternehmen eingekauft, eingeführt und "von dort heraus" weiterverkauft.

5 Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2016 wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab und änderte den bekämpften Bescheid in seinem Spruchpunkt II. dahingehend, dass der Betrag an Einfuhrumsatzsteuer 246.137,29 EUR zu lauten habe. Die Änderung des Abgabebetrages ergebe sich daraus,

dass auf eine Reihe von Waren nicht der Normalsteuersatz von 20 %, sondern der ermäßigte Steuersatz von 10 % anzuwenden sei.

6 Die Mitbeteiligte brachte dagegen mit Schriftsatz vom 4. Mai 2016 einen Vorlageantrag ein.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis entschied das Bundesfinanzgericht "über die Beschwerde vom 7. Oktober 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Wien vom 7. September 2015, Zl. ..., betreffend Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung" mit folgendem Spruch:

"Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben."

8 Weiters sprach das Bundesfinanzgericht aus, dass eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig sei.

9 Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens und Wiedergabe verschiedener Rechtsvorschriften erwog das Bundesfinanzgericht, die in den Abgabenmitteilungen nach Art. 221 ZK enthaltenen begünstigenden Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 seien an die R. GmbH ergangen, die als indirekte Vertreterin (der Mitbeteiligten) in eigenem Namen aufgetreten sei. Gesonderte Mitteilungen im Sinn des § 198 BAO seien an die Mitbeteiligte nicht erfolgt. Ein gemeinsamer Zustellungsbevollmächtigter sei nicht bekannt gegeben worden. Selbst wenn das Zollamt bei den Mitteilungen von einheitlichen Abgabenbescheiden (mit den darin enthaltenen begünstigenden Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer) ausginge, wären diese mangels Erfüllung der Voraussetzung des § 101 Abs. 1 BAO nicht zugestellt worden. Die als Abgabenbescheide geltenden Mitteilungen nach Art. 221 ZK seien daher nur der R. GmbH und nicht der Mitbeteiligten zugestellt worden. Die in den Abgabenmitteilungen enthaltenen begünstigenden Entscheidungen über die Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 seien daher ebenfalls nur an die R. GmbH ergangen.

10 Nach Wiedergabe des Art. 8 ZK fuhr das Bundesfinanzgericht fort, die Entscheidung über die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung sei somit der Person bekannt zu geben, an die sie gerichtet gewesen sei. Die Abgabenmitteilungen nach Art. 221 ZK und die darin enthaltenen begünstigenden Entscheidungen seien durch Zustellung an die R. GmbH dieser und nicht der Mitbeteiligten bekannt gegeben worden. Die Rücknahme der begünstigenden Entscheidungen habe daher nicht der Mitbeteiligten bekannt gegeben werden können.

11 Die dagegen vom Zollamt Wien erhobene außerordentliche Revision legte das Bundesfinanzgericht unter Vorlage der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

14 Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat er die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 15 Das Zollamt trägt zur Zulässigkeit seiner Revision zusammengefasst vor, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 im Zusammenhang mit der Frage der Zustellung der begünstigenden Entscheidung bestehe nicht.

16 Darüber hinaus sei das angefochtene Erkenntnis mit einem mangelhaften (unvollständigen) Spruch behaftet. Das Bundesfinanzgericht habe im Spruch im ersten Satz zum Ausdruck gebracht, dass es über die Beschwerde betreffend Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung erkenne und weiters ausgeführt, dass der Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid - ersatzlos - aufgehoben werde. Es gehe aus dem Spruch nicht klar hervor (auch nicht in Verbindung mit der dazu ergangenen Begründung), ob das Bundesfinanzgericht mit der Aufhebung des Bescheides nur die Aufhebung im Hinblick auf Spruchpunkt I. habe aussprechen wollen oder auch im Hinblick auf Spruchpunkt II. 17 Die Revision ist zulässig, jedoch nicht berechtigt. 18 Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) der im Revisionsfall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Zollschuldner ist gemäß Art. 201 Abs. 3 leg. cit. der Anmelder. Im Fall der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

19 Gemäß Art. 5 Abs. 2 ZK kann die Vertretung sein

- "direkt, wenn der Vertreter in Namen und für Rechnung eines anderen handelt;
- indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt."

20 Gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK ist der Abgabebetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist. Gemäß § 74 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes

(ZollR-DG) in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Stammfassung gilt die Mitteilung nach Art. 221 Abs. 1 ZK als Abgabenbescheid.

21 Art. 8 ZK lautet:

"Art. 8 (1) Eine begünstigende Entscheidung wird zurückgenommen, wenn sie aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen ergangen ist und

- dem Antragsteller die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachen bekannt war oder vernünftigerweise hätte bekannt sein müssen und
- sie aufgrund der richtigen und vollständigen Tatsachen nicht hätte ergehen dürfen.

(2) Die Rücknahme der Entscheidung wird den Personen bekannt gegeben, an die sie gerichtet war.

(3) Die Rücknahme gilt ab dem Zeitpunkt, zu dem die zurückgenommene Entscheidung ergangen ist."

22 Gemäß § 26 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG) gelten für die Einfuhrumsatzsteuer, soweit im UStG nichts anderes bestimmt ist, die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß. 23 Für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sind gemäß § 26 Abs. 3 Z 1 UStG die Zollämter zuständig.

24 § 26 Abs. 3 Z 2 UStG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, lautet:

"2. Abweichend davon sind für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer unter folgenden Voraussetzungen die Finanzämter zuständig:

- Die Einfuhrumsatzsteuerschuld ist nach Art. 201 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. Nr. L 302/1) entstanden und es handelt sich um keine nachträgliche Berichtigung,
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist Unternehmer (§ 2), im Inland zur Umsatzsteuer erfasst und die Gegenstände werden für sein Unternehmen eingeführt und
- der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer erklärt in der Zollanmeldung, dass er von dieser Regelung Gebrauch macht."

25 § 26 Abs. 5 UStG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 134/2003 lautet:

"(5) In den Fällen des Abs. 3 Z 2 gilt weiters Folgendes:

a) Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonates, der dem Tage der Verbuchung auf dem Abgabekonto folgt, frühestens am 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum, in dem die Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht, zweitfolgenden Kalendermonates fällig.

b) Die Gebahrung der Einfuhrumsatzsteuer ist mit jener der Umsatzsteuer in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

c) Einfuhrumsatzsteuerschulden, die in einem Kalendermonat entstanden sind, gelten für die Einhebung und zwangsweise Einbringung als eine Abgabe.

d) Wurde eine unrichtige Zollanmeldung eingereicht, so gilt ein sich daraus ergebender Fehlbetrag an Einfuhrumsatzsteuer als nicht entrichtete Abgabe im Sinne des Finanzstrafgesetzes.

e) Im Falle der indirekten Vertretung ist der Anmelder nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wenn dem Anmelder ein schriftlicher Auftrag des Vertretenen zur Anwendung der Regelung des Abs. 3 Z 2 vorliegt. Dies gilt nicht, wenn der Zollanmeldung unrichtige Angaben zugrunde liegen und der Anmelder wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Angaben unrichtig sind."

26 Die Zuständigkeit zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer obliegt gemäß § 26 Abs. 1 UStG grundsätzlich den Zollämtern. Die Zuständigkeit der Finanzämter zur Einhebung und zwangsweisen Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer wird gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 UStG - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - durch (bloße) Erklärung des Schuldners der Einfuhrumsatzsteuer in der Zollerklärung begründet (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz5, § 26 Tz 6/1). Eines besonderen Antrages bedarf es dazu nicht. Eine begünstigende Entscheidung oder ein Bescheid darüber ist für den Eintritt der Rechtswirkungen dieser Erklärung nicht erforderlich und gesetzlich nicht vorgesehen. 27 Die in § 26 Abs. 5 lit. a UStG normierte Fälligkeit einer solchen Einfuhrumsatzsteuer tritt ohne Entscheidung (Bescheid) der Abgabenbehörde ein.

28 Die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung des Eingangsabgabenbetrages gilt lediglich kraft der Fiktion des § 74 Abs. 1 ZollR-DG als Abgabenbescheid. Eine in dem die Mitteilung über die buchmäßige Erfassung enthaltenden Schriftstück getroffene allfällige, darüber hinaus gehende Aussage über die von der Regelung des Art. 222 ZK abweichend gemäß § 26 Abs. 5 lit. a UStG gesetzlich eintretende Fälligkeit der Abgabenschuld erlangt keine normative Qualität.

29 Solcherart sind die bei den Mitteilungen nach Art. 221 ZK

des Zollamtes enthaltenen Erläuterungen "5EV ... EUSt-Anwendung

von § 26 Abs. 3 Z 2 UStG" und die Hinweise auf den Regelungsinhalt des § 26 Abs. 5 UStG kein normativer Bestandteil eines Bescheidspruches und stellen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine begünstigenden Entscheidungen im Sinn des Art. 8 ZK dar.

30 Damit entbehrt aber der Spruchpunkt I. des Bescheides des Zollamtes Wien vom 7. September 2015 über die Rücknahme begünstigender Entscheidungen jeglicher Rechtsgrundlage. Schon deshalb hat das Bundesfinanzgericht Spruchpunkt I. des vor ihm bekämpften Bescheides des Zollamtes im Ergebnis zu Recht aufgehoben.

31 Aus der Formulierung des angefochtenen Erkenntnisses ("über die Beschwerde vom 7. Oktober 2015 gegen den Bescheid der

belangten Behörde ... betreffend Rücknahme einer begünstigenden

Entscheidung zu Recht erkannt") und den Entscheidungsgründen des angefochtenen Erkenntnisses, welche sich auf begünstigende Entscheidungen beziehen und die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung nur insoweit erwähnen, als es für die Begründung der wirksamen Zustellung begünstigender Entscheidungen erforderlich wäre, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen, dass das angefochtene Erkenntnis über die Beschwerde nur teilweise, nämlich lediglich insoweit abspricht, als die Beschwerde den Spruchpunkt I. des Bescheides des Zollamtes vom 7. September 2015 betrifft. Nur insoweit wurde der vor dem Bundesfinanzgericht bekämpfte Bescheid aufgehoben. Soweit die Beschwerde den Spruchpunkt II. jenes Bescheides des Zollamtes betrifft, wird sie nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes durch das angefochtene Erkenntnis noch nicht erledigt.

32 Zur Klarstellung sei bemerkt, dass die an die R. GmbH gerichteten Mitteilungen über die buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben der durch die R. GmbH indirekt vertretenen Mitbeteiligten gegenüber nach der Aktenlage nicht zugestellt wurden. § 55 Abs. 4 ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, normierte entgegen der in der Revision vertretenen Ansicht nur den Zeitpunkt der Zustellung im Informatikverfahren, bietet aber keine Rechtsgrundlage dafür, dass diese Zustellung an einen am Informatikverfahren teilnehmenden indirekten Vertreter auch als Zustellung an den Vertretenen gälte. Eine allfällige Befugnis des indirekt vertretenen Warenempfängers zur Erhebung einer Beschwerde gegen eine solche ihm nicht zugestellte, als Abgabenbescheid geltende Mitteilung der buchmäßigen Erfassung räumte § 85c ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Fassung des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 14/2014, ein.

33 Dergestalt lässt sich Spruchpunkt II. des Bescheides des Zollamtes vom 7. September 2015 als Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer (erstmalig) an die Mitbeteiligte verstehen, welche dem Grunde nach - bei Zutreffen der Annahme des Fehlens der Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG - folgerichtig erging.

34 Im Übrigen konnte das Zollamt in Fällen, in welchen es die Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG nicht gegeben sah, einerseits mangels Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer durch Zahlung innerhalb der nach § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 222 ff ZK festgelegten Fristen auch den bei indirekter Vertretung sonst nach § 26 Abs. 5 lit. e UStG nicht als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer heranzuziehenden Anmelder als Steuerschuldner in Anspruch nehmen und andererseits Maßnahmen im Rahmen der diesfalls dem Zollamt zukommenden Zuständigkeit auch zur Einhebung der Einfuhrumsatzsteuer setzen (etwa Festsetzung von Säumniszinsen nach § 26 Abs. 1 UStG iVm Art. 232 ZK und § 80 ZollR-DG in der im Revisionsfall noch anzuwendenden Stammfassung) und damit Bescheide erlassen, wogegen die Betroffenen Rechtsmittel erheben konnten, wodurch deren Rechtsschutz gegeben war.

35 Da somit der Inhalt der vorliegenden Revision bereits erkennen lässt, dass die behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Revision gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. September 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018160118.L00