

TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/20 2004/16/0031

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.11.2007

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E3R E02202000;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

31992R2913 ZK 1992 Art29 Abs1;
31992R2913 ZK 1992 Art32 Abs1 litc;
BAO §198 Abs2;
BAO §198;
BAO §289 ;
EURallg;
HGB §383;
HGB §384;
HGB §392 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Zollamtes Wien gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (Zoll-Senat 2) vom 9. Dezember 2003, GZ ZRV/0044-Z2L/02, betreffend Nachforderung von Eingangsabgaben (mitbeteiligte Partei: N GmbH in W), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte Partei ist ein Handelsunternehmen auf dem Sportartikelsektor, deren Alleingesellschafterin die NINC, USA, ist. Durch Vertrag vom 1. Juni 1994 räumte die NE, Niederlande, der mitbeteiligten Partei das Recht zur Benutzung des Warenzeichens sowie das Alleinvertriebsrecht für die verfahrensgegenständlichen Markenwaren für Österreich und näher bestimmte Länder Osteuropas ein.

1995 sammelte die mitbeteiligte Partei Bestellungen österreichischer Abnehmer betreffend die vom Lizenz- und Alleinvertriebsrecht erfassten Sportartikel und veranlasste deren Herstellung bei verschiedenen Unternehmen im

Fernen Osten, wobei sie sich sowohl der NINC (für Schuhe) als auch der NE (für Bekleidung und Taschen) bediente. Beide Unternehmen nahmen dafür wiederum die Dienste der N. I. American Corporation, USA, in Anspruch.

Mit Bescheid vom 21. Jänner 1997 schrieb das Zollamt Wien der mitbeteiligten Partei gemäß Art. 220 ZK Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt S 5.152.047,- vor. Begründend wurde ausgeführt, nach einer zwischen der N. I. American Corporation und der NINC abgeschlossenen Vereinbarung sei die NINC sowohl für die Auswahl der Hersteller der eingeführten Waren als auch für die Vereinbarung der Kaufvertragsbedingungen verantwortlich. Die N. I. American Corporation trete für die NINC auf. Zur Verzollung seien Verkaufsrechnungen der N. I. American Corporation an die mitbeteiligte Partei vorgelegt worden. Die Waren seien von der NINC an die mitbeteiligte Partei verkauft worden (Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft im wertzollrechtlichen Sinn). Zwischen der mitbeteiligten Partei und der N. I. American Corporation gebe es weder mündliche noch schriftliche (Kauf)Vereinbarungen. Im Beschwerdefall seien die Voraussetzungen des Art. 160 ZK-DVO gegeben, weil in einem multinationalen Konzern die Waren von einem Konzernmitglied gekauft und die Lizenzgebühren an ein anderes Konzernmitglied gezahlt würden.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung führte die mitbeteiligte Partei aus, ihre Auftragserteilung an die NINC bzw. an die NE sei jeweils auf Grund von "Purchase Commission Agreements" vom 1. August 1993 erfolgt. Die auftragnehmenden Gesellschaften leiteten die Aufträge im Namen und für Rechnung der mitbeteiligten Partei an die Hersteller in Fernost weiter. Die NINC und die NE hätten als Einkaufsagenten gehandelt, um vor allem die Kenntnis der Einkaufsmärkte und Lieferantenbeziehungen sowie die Preisvorteile durch Bündelung der Einzelbestellungen verschiedener Auftraggeber ausnutzen zu können. Bei dem Einkauf und der Abwicklung der Aufträge in Fernost hätten sich die NINC und die NE der Dienste der N. I. American Corporation, USA, als Unteragenten bedient. Dies basiere auf einem Vertrag vom 21. Dezember 1993, welcher als Rahmenvereinbarung zwischen der N. I. American Corporation und der NINC im Namen und für Rechnung aller Konzerngesellschaften abgeschlossen worden sei, "die sich somit in den strittigen Fällen (Lieferungen aus Fernost) unmittelbar N. I. American Corporation als weiteren Einkaufs- und Finanzierungsagenten verpflichteten". Die Warenlieferungen seien von den Herstellern in Fernost unmittelbar an die mitbeteiligte Partei gegangen, während die Rechnungen zunächst an die N. I. American Corporation gesandt worden seien. Diese habe der mitbeteiligten Partei neben den Rechnungsbeträgen der Hersteller die bei ihr angefallenen Kosten und Gebühren, einschließlich Bankgebühren und Zinsen für Bankfinanzierungen, sowie die vertraglich vereinbarte Provision getrennt ausgewiesen. Die Abrechnungen der N. I. American Corporation hätten als Grundlage für die Zollabfertigung gedient. In allen Fällen habe somit nur ein einziges Kaufgeschäft (nämlich zwischen den Herstellern und der mitbeteiligten Partei) vorgelegen. Für die Benutzung des Warenzeichens und das Alleinvertriebsrecht habe die mitbeteiligte Partei 7,5 % der Nettoverkaufserlöse an die NE abgeführt.

Das einzige für die Ermittlung des Zollwerts gemäß Art. 29 ZK maßgebliche Kaufgeschäft zur Ausfuhr in die Gemeinschaft sei unmittelbar zwischen den Herstellern und der mitbeteiligten Partei zu Stande gekommen. Sowohl die NINC bzw. NE als auch die N. I. American Corporation hätten im Namen und für Rechnung der mitbeteiligten Partei gehandelt. Dies werde auch jeweils in den bei der Zollanmeldung vorgelegten Abrechnungen der N. I. American Corporation an die mitbeteiligte Partei ("Reimbursement for payment on your behalf") und den Rechnungen der Hersteller ("sold to N. I. American Corporation for account of mitbeteiligte Partei") zum Ausdruck gebracht. Dass bei den Zollanmeldungen und Zollwertanmeldungen jeweils die N. I. American Corporation als "Verkäufer" angemeldet worden sei, beruhe auf einem Irrtum des Speditionsunternehmens. Die von der N. I. American Corporation berechneten "Commissions" seien zu Unrecht in den Zollwert einbezogen worden. Auch die Lizenzgebühren seien in die Zollwertberechnung nicht einzubeziehen, weil sie nicht nach den Bedingungen des Kaufgeschäftes zu zahlen gewesen seien. Die Hersteller in Fernost seien mit der Lizenzgeberin auch nicht verbunden.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das beschwerdeführende Zollamt die Berufung als unbegründet ab und führte begründend aus, die genannten Verträge seien einer genauesten Überprüfung unterzogen worden. Der erstinstanzliche Bescheid habe die Rechtsmeinung der Zollbehörde dargelegt, welche auch durch die Berufungsschrift keine Änderung erfahren habe.

Die mitbeteiligte Partei stellte einen als Beschwerde zu beurteilenden "Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz" und verwies dabei auf ihre Berufungsausführungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Er enthält folgenden Spruch:

"Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Für die, für die Bf. als Empfänger, im Zeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 1995 in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren (Sportschuhe, Sportbekleidung, Sporttaschen) sind gemäß Artikel 32 Abs. 1 Buchstabe c ZK, bei der Ermittlung des Zollwertes, zu dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten Preis, die laut Vertrag vom 1. Juni 1994 entrichteten Lizenzgebühren nicht hinzuzurechnen."

Begründend führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der anzuwendenden Rechtsvorschriften aus, die mitbeteiligte Partei sei eine Tochtergesellschaft der NINC. Sie verkaufe und vermarkte die unter dem gemeinsamen Firmennamen bekannten Markenwaren. Bei der NE handle es sich um ein mit beiden Gesellschaften verbundenes Unternehmen, welches Inhaber des Warenzeichens sei. Die mitbeteiligte Partei habe die ihr von inländischen Verkäufern übermittelten Bestellungen an die NINC bzw. an die NE weitergegeben. Diese hätten die Aufträge ihrerseits eigenständig an unverbundene Hersteller aus Fernost weitergeleitet. Für diese Dienste hätten sie von der mitbeteiligten Partei eine Provision von 7 % des Fabrikpreises aller Produkte, welche von ihnen auf Rechnung der mitbeteiligten Partei bei den fernöstlichen Herstellern bestellt worden seien, erhalten. Mit Einverständnis der mitbeteiligten Partei hätten sich die beiden Gesellschaften bei der Abwicklung dieser Aufträge (z.B. Ausfuhrfinanzierung, Handhabung der Handelsnachweise) der Dienste der N. I. American Corporation, einem in den USA ansässigen Handelsunternehmen, welches mit den Gesellschaften nicht verbunden sei, bedient. Diese Dienste seien der N. I. American Corporation von der mitbeteiligten Partei finanziell abgegolten worden ("Commissions"). Die fertigen Waren seien von den Herstellern in Fernost mit Einverständnis der mitbeteiligten Partei und im Auftrag der NINC (NE) direkt an die mitbeteiligte Partei befördert worden. Die Rechnungen seien zunächst der N. I. American Corporation übermittelt worden. Auf Grund dieser Handelsrechnungen habe die N. I. American Corporation neue Rechnungen, in welchen sie die bei ihr angefallenen Kosten und Gebühren sowie die ihr vertraglich für ihre Dienste von der mitbeteiligten Partei zu bezahlende Gebühr getrennt ausgewiesen habe, erstellt. Diese Rechnungen seien als Grundlage für die Zollabfertigung herangezogen worden.

Mit Vertrag vom 1. Juni 1994 habe sich die mitbeteiligte Partei gegenüber der NE als Lizenzinhaberin verpflichtet, eine feste Lizenzgebühr in der Höhe von 7 % des Nettoverkaufserlöses für die Benutzung des Warenzeichens und für das Alleinvertriebsrecht zu bezahlen.

Es sei unbestritten, dass die Nutzung der Einfuhrwaren nur unter der Bedingung der Zahlung der Lizenzgebühren möglich sei. Diese Zahlungen bezögen sich auf die zu bewertenden Waren. Die Voraussetzung des Art. 157 Abs. 2 erster Anstrich ZK-DVO sei somit gegeben. Strittig sei, ob die Lizenzgebühren nach den Bedingungen des Kaufgeschäftes zu entrichten gewesen wären (Art. 157 Abs. 1 (richtig wohl: Abs. 2) zweiter Anstrich ZK-DVO). Es sei demnach zu klären, ob zwischen der NINC (NE) und der mitbeteiligten Partei ein Kaufvertrag vorgelegen habe, also ob NINC (NE) gegenüber der mitbeteiligten Partei als Eigenhändlerin aufgetreten sei und somit ein selbstständiges Kaufgeschäft vorliege oder ob ein Kommissionsverhältnis bestanden habe und daher inhaltlich von einem Kaufgeschäft zwischen den Herstellern/Lieferanten als Verkäufer einerseits und dem Einführer als Käufer andererseits auszugehen sei. Nur bei Vorliegen eines selbstständigen Kaufgeschäftes zwischen der mitbeteiligten Partei als Käuferin und der NINC (NE) als Verkäuferin wären im Rahmen eines multinationalen Konzerns Waren von einem Mitglied an ein anderes verkauft und die Lizenzgebühr an ein anderes Mitglied gezahlt worden, womit die in Art. 160 ZK-DVO normierten Voraussetzungen gegeben wären.

Dabei könne nur auf den Einzelfall abgestellt werden. Es seien nicht die formalen Rechtsbeziehungen nach Zivil- oder Handelsrecht maßgeblich, sondern alleine die Transaktionen zwischen Hersteller/Lieferanten im Drittland einerseits und dem Käufer im Einfuhrland andererseits.

Zu den klassischen Aufgaben des Kommissionärs gehöre es, den oder die Lieferanten selbstständig auszuwählen und sich um den Transport und die Auslieferung der Waren zu kümmern. Vordringliches Recht des Kommissionärs sei der Erhalt einer Provision für seine Dienste. Wegen des Geschäftsbesorgungscharakters bestehe stets eine gewisse Gebundenheit des Kommissionärs an die Vorgaben des Auftraggebers. Entscheidender Unterschied zum Eigenhändler sei, dass die Pflicht des Kommissionärs zur Übereignung der Waren an den Kommittenten nicht denjenigen eines Verkäufers, sondern denjenigen des Beauftragten zur Herausgabe des aus der Geschäftsbesorgung Erlangten entspreche. Der Kommissionär müsse dem Kommittenten jeden Vorteil, der ihm infolge der Ausführung des Auftrages zugekommen sei, herausgeben (§ 384 Abs. 2 HGB).

Bereits in den Präambeln der Verträge (vom 1. August 1993) werde als Grund für das Zustandekommen der darin enthaltenen Vereinbarungen die umfassende Erfahrung der NINC (NE) im Einkauf der in Rede stehenden Waren, das Bestehen ausgezeichneter Handelsbeziehungen beider zu nicht verbundenen östlichen Herstellern und die Weitergabe des dadurch von der NINC (NE) erlangten Preisvorteils an die mitbeteiligte Partei angeführt. Dadurch seien inhaltlich die Ausführungspflichten des Kommissionärs (§ 384 Abs. 1 HGB) umrissen.

In Punkt 2.1 dieser Verträge werde festgehalten, dass NINC (NE) Einkaufsaufträge betreffend Qualität, Menge und Liefertermine von der mitbeteiligten Partei erhalten und diese Aufträge im eigenen Namen und auf Rechnung der mitbeteiligten Partei nach eigenem Gutdünken an die ihr bekannten fernöstlichen Hersteller weitergebe und diese verpflichte, die hergestellten Waren direkt an die mitbeteiligte Partei zu befördern. Sowohl das Handeln im eigenen Namen und auf fremde Rechnung gehöre zum Wesen des Kommissionsgeschäftes als auch das Abwicklungsgeschäft sei als Teil des Kommissionsgeschäftes anzusehen. In den Punkten 2.1.2.5. bis 2.1.2.8. werde die Verpflichtung von NINC (NE) angesprochen, für die mitbeteiligte Partei Gewährleistungsansprüche gegenüber den Herstellern geltend zu machen, was der Verpflichtung des Kommissionärs zur Rechtswahrung gegenüber Dritten entspreche (§ 388 HGB).

Nach den Punkten 4.1 der Verträge zahle die mitbeteiligte Partei der NINC (NE) für ihre Dienste eine Provisionsgebühr ("service charge"). Damit werde der Anspruch des Kommissionärs auf Provision (§ 396 Abs. 1 HGB) verankert.

Im Punkt 3. werde mit Einverständnis der mitbeteiligten Partei vereinbart, dass die NINC (NE) bei der Erfüllung der vorgenannten Aufträge die Dienste der N. I. American Corporation in Anspruch nehmen dürfe, wobei sowohl die Auswahl der Hersteller als auch die Vereinbarung der Kaufvertragsbedingungen bei der NINC (NE) verblieben.

Gemäß Punkt 4.3 erhalte die N. I. American Corporation von der mitbeteiligten Partei dafür, dass sie ihre Dienste der NINC (NE) zur Verfügung stelle, eine Provision.

Diese Agententätigkeit der N. I. American Corporation für die NINC (NE) werde auch in dem von der mitbeteiligten Partei als Rahmenvereinbarung bezeichneten Vertrag vom 21. Dezember 1993 bestätigt.

Das Zollamt Wien vertrete zu Recht die Ansicht, dass es sich bei der N. I. American Corporation nicht um die Verkäuferin der Waren handle. Es sei allerdings nicht nachvollziehbar, warum deshalb die NINC (NE) zwingend als Verkäuferin zu gelten hätten. Die für das gegenständliche Verfahren maßgeblichen Verträge seien keineswegs Kaufverträge in der zivilrechtlichen Form von Kommissionsverträgen. Sowohl vom Inhalt als auch von der rechtlichen Gestaltungsform (Gebundenheit des Kommissionärs an die Vorgaben des Kommittenten bei der Auftragsvergabe, Handeln im eigenen Namen und auf fremde Rechnung, Verpflichtung des Kommissionärs, der mitbeteiligten Partei die Waren wie vertraglich vereinbart zukommen zu lassen, Bezahlung von Kommissionsgebühren) läge ein Kommissionsvertrag zwischen der mitbeteiligten Partei als Kommittentin und der NINC (NE) als Kommissionärin vor. Für "Transaktionen zwischen den Vertragsparteien" wie beispielsweise das Nichtausbezahlen der Provision oder das Nichtweitergeben eines Handelsvorteils, die darauf schließen ließen, es läge tatsächlich ein Kaufgeschäft in der äußeren Form eines Kommissionsvertrages vor, gebe es auch nach dem Prüfungsbericht der Außen- und Betriebsprüfung Zoll vom 17. Dezember 1996 keine Anhaltspunkte. Liege aber ein Kommissionsverhältnis vor, so gebe es nur ein Kaufgeschäft zwischen Hersteller/Lieferanten und Einführer/Käufer.

Liege zwischen dem Einführer und einem mit diesem nicht verbundenen Hersteller ein Kaufgeschäft vor, in welchem die Entrichtung einer Lizenzgebühr nicht vereinbart werde und werde die Entrichtung einer Lizenzgebühr in einem gesonderten Vertrag zwischen Einführer und dem mit diesem verbundenen Lizenzinhaber vereinbart, so stelle diese Vereinbarung keine Bedingung des Kaufgeschäftes dar. Die Voraussetzung für die Hinzurechnung der Lizenzgebühren sei somit nicht gegeben. Der Beschwerde sei daher in diesem Punkt stattzugeben gewesen.

Unter dem Begriff Einkaufsprovision seien nach der Definition in Art. 32 Abs. 4 ZK all die Beträge zu verstehen, die ein Einführer jemandem dafür zahle, dass er für ihn beim Kauf der zu bewertenden Waren tätig werde. Provisionen seien Vergütungen, die an Personen (z.B. Vermittler, Agenten) für ihre Mitwirkung beim Abschluss des Kaufvertrages gezahlt würden. Ob eine Provision eine Einkaufsprovision sei, richte sich danach, ob der Vermittler im Auftrag des Käufers tätig werde. Im Beschwerdefall stehe fest, dass die N. I. American Corporation im Auftrag der NINC (NE) mit Einverständnis der mitbeteiligten Partei gehandelt habe. Eine Auftragserteilung der mitbeteiligten Partei an die N. I. American Corporation liege nicht vor. Die Provisionen seien daher zu Recht im streitverfangenen Nachforderungsbescheid bei der Ermittlung des Zollwertes des tatsächlich gezahlten Preises hinzuzurechnen gewesen. Der Beschwerde sei daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen gewesen.

Das Zollamt Wien erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof, in welcher es Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend machte.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist, ob die von der mitbeteiligten Partei an die NE entrichteten Lizenzgebühren bei der Ermittlung des Zollwertes der eingeführten Sportartikel zu berücksichtigen gewesen sind.

Nach Art. 29 Abs. 1 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 und unter den in lit. a bis d genannten Voraussetzungen.

Der Transaktionswert ergibt sich aus Art. 29 Abs. 1 und 3 ZK zusammen mit den gegebenenfalls nach Art. 32 und 33 ZK hinzuzurechnenden bzw. nicht einzubeziehenden Kostenelementen.

Nach Art. 32 Abs. 1 lit. c ZK sind bei der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 29 dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis die Lizenzgebühren für die zu bewertenden Waren, die der Käufer entweder unmittelbar oder mittelbar nach den Bedingungen des Kaufgeschäftes für die zu bewertenden Waren zu zahlen hat, hinzuzurechnen, soweit diese Lizenzgebühren nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.

Art. 32 Abs. 5 lit. b ZK bestimmt, dass unbeschadet des Abs. 1 lit. c Zahlungen des Käufers für das Recht auf Vertrieb oder Wiederverkauf der eingeführten Waren dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur hinzugerechnet werden dürfen, wenn diese Zahlungen eine Bedingung für den Verkauf der eingeführten Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft sind.

Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO lautet:

"(2) Ungeachtet des Artikels 32 Absatz 5 des Zollkodex darf, wenn der Zollwert der eingeführten Ware nach Artikel 29 des Zollkodex ermittelt wird, die Lizenzgebühr dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur hinzugerechnet werden, wenn diese Zahlung

- sich auf die zu bewertende Ware bezieht und
- nach den Bedingungen des Kaufgeschäftes über diese Ware zu entrichten ist."

Art. 159 ZK-DVO lautet:

"Eine Lizenzgebühr für das Recht zur Benutzung eines Warenzeichens ist dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur dann hinzuzurechnen, wenn

- die Lizenzgebühr Waren betrifft, die nach der Einfuhr in unverändertem Zustand weiterverkauft oder nur unwesentlich be- oder verarbeitet worden sind;
- diese Waren unter dem vor oder nach der Einfuhr angebrachten Warenzeichen vertrieben werden, für das die Lizenzgebühr gezahlt wird, und
- es dem Käufer nicht freisteht, sich die betreffenden

Waren bei anderen mit dem Verkäufer nicht verbundenen Lieferanten zu beschaffen."

Art. 160 ZK-DVO lautet:

"Zahlt der Käufer eine Lizenzgebühr an einen Dritten, so gelten die Voraussetzungen des Artikels 157 Absatz 2 nur dann als erfüllt, wenn der Verkäufer oder eine mit diesem verbundene Person die Zahlung an diese dritte Person vom Käufer verlangt."

Nach § 383 HGB ist Kommissionär, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen.

Das Warenzeichenrecht ist ein Vertriebsrecht. Es gibt seinem Inhaber das ausschließliche Recht, seine Waren mit dem geschützten Zeichen zu versehen und in den Verkehr zu bringen. Es wird zollwertrechtlich durch Hinzurechnung der Lizenzgebühr zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis unter bestimmten Voraussetzungen erfasst, nämlich dann, wenn die Verpflichtung zur Lizenzgebührenzahlung eine Bedingung des Kaufgeschäftes ist und diese Verpflichtung sich auf die Nutzung des Warenzeichens gerade hinsichtlich der Einfuhrware bezieht, d.h. die Verwendung des Warenzeichens (der Marke) muss an die eingeführte Ware gebunden sein. Wenn also z.B. in einem Kaufvertrag vereinbart wird, dass der Käufer die Einfuhrware nur unter dem Warenzeichen des Verkäufers vertreiben darf, dann ist die für die Überlassung des Warenzeichenrechts vom Käufer an den Verkäufer gezahlte Lizenzgebühr in den Zollwert der Einfuhrware einzubeziehen. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Warenzeichen vor oder nach der Einfuhr angebracht wird. Entscheidend ist, dass die Einfuhrware bereits im Zeitpunkt der Einfuhr dazu bestimmt ist, unter dem Warenzeichen (der Marke) des Verkäufers vertrieben zu werden. Dann handelt es sich um Warenzeichen - bzw. Markenware, bei der die für das Warenzeichenrecht geleistete Lizenzgebühr für die eingeführte Ware bezahlt wird. Auch bei Warenzeichenlizenzgebühren kann die Zahlung nicht an den Verkäufer, sondern an einen Dritten zur Einbeziehung in den Zollwert führen, wenn der Verkäufer oder eine mit diesem verbundene Person die Zahlung an diese dritte Person vom Käufer verlangt (vgl. Witte, Zollkodex4, Art. 32 Rz 57 ff).

Zur Beurteilung, ob die Verpflichtung zur Lizenzgebührenzahlung eine Bedingung des Kaufgeschäftes ist, muss zunächst geprüft werden, ob und zwischen welchen Parteien ein Kaufgeschäft vorliegt. Unbestritten ist, dass die mitbeteiligte Partei Käuferin der gegenständlichen Waren gewesen ist. Strittig ist, ob die NINC bzw. NE als Verkäuferinnen zu behandeln sind.

Das Gemeinschaftsrecht enthält ebenso wenig wie der GATT-Zollwert-Kodex eine Definition des Verkaufsbegriffs. Nationales Recht ist nicht anwendbar, weil es zu einer uneinheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts führen würde. Der gemeinschaftsrechtliche Verkaufsbegriff ist eigenständig. Da nach der Präambel zum GATT-Zollwert-Kodex, auf dem das gemeinschaftsrechtliche Zollwertrecht beruht, der Transaktionswert so weit wie möglich für die Zollwertermittlung herangezogen werden soll, ist der Verkaufsbegriff extensiv auszulegen.

Die wesentlichen Elemente des zollwertrechtlichen Verkaufsbegriffs sind auf der einen Seite die Eigentumsverschaffung an der eingeführten Ware (Verschaffung der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht) und auf der anderen Seite die Entgeltzahlung, wobei zur Abgrenzung von Vermittlergeschäften maßgeblich ist, wer das mit der Transaktion verbundene finanzielle Risiko trägt. Unter den zollwertrechtlichen Verkaufsbegriff fallen deshalb nicht nur das Kaufgeschäft iSd Zivilrechts, sondern auch Werk- und Werklieferungsverträge. Bei Kommissionsgeschäften sind die Voraussetzungen des zollwertrechtlichen Verkaufsbegriffs nicht erfüllt. Das gilt für die Verkaufs- wie für die Einkaufsprovision gleichermaßen. Der entscheidende Gesichtspunkt ist der, dass der Kommissionär kein eigenes mit der Transaktion verbundenes finanzielles Risiko trägt. Die Funktion des Kommissionärs beschränkt sich, wenn er im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt, auf die Beteiligung als mittelbarer Stellvertreter an einem Kaufvertrag, der im Grunde zwischen dem Auftraggeber des Kommissionärs und dem anderen Beteiligten (Lieferant bei der Einkaufskommission/Abnehmer des Kommissionärs bei der Verkaufskommission) zu Stande kommt (vgl. Witte, aaO, Rz 25 ff zu Art. 29, mwN). In diesem Sinne gelten gemäß § 392 Abs. 2 HGB (UGB) Forderungen, aus einem Geschäft, das der Kommissionär abgeschlossen hat, auch wenn sie nicht an den Kommittenten abgetreten sind, im Verhältnisse zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär oder dessen Gläubigern als Forderungen des Kommittenten.

Die belangte Behörde hat die Berufungsvorentscheidung des beschwerdeführenden Zollamts mit der Begründung aufgehoben, dass zwischen der mitbeteiligten Partei und der NINC bzw. NE ausschließlich Einkaufskommissionsgeschäfte, nicht aber Eigengeschäfte abgewickelt worden seien, wobei die mitbeteiligte Partei als

Kommittentin und die NINC bzw. NE als Kommissionärinnen anzusehen seien. Die Kaufgeschäfte seien vielmehr zwischen der mitbeteiligten Partei und den ostasiatischen Herstellern, die keine mit dieser verbundene Unternehmen seien, zu Stande gekommen. Diese Kaufgeschäfte seien bei der Ermittlung des Transaktionswertes heranzuziehen. Da die Entrichtung der Lizenzgebühren nicht Bedingung dieser Kaufverträge gewesen seien, seien sie bei der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 29 ZK nicht zu berücksichtigen gewesen.

Nach den Feststellungen der belangten Behörde wurden die NINC bzw. NE durch die mit der mitbeteiligten Partei abgeschlossenen Verträge jeweils vom 1. August 1993 verpflichtet, Einkaufsaufträge der mitbeteiligten Partei im eigenen Namen und für Rechnung der mitbeteiligten Partei "nach eigenem Gutdünken" an ihr bekannte fernöstliche Hersteller weiterzugeben und diese zu veranlassen, die hergestellten Waren direkt an die mitbeteiligte Partei "zu liefern".

Die belangte Behörde verneinte das Vorliegen von Kaufverträgen in der zivilrechtlichen Form von Kommissionsverträgen unter Hinweis auf deren Inhalt (Handeln im eigenen Namen und auf fremde Rechnung, Gebundenheit des Kommissionärs an die Vorgaben des Kommittenten bei der Auftragsvergabe, Verpflichtung des Kommissionärs, dem Kommittenten die Waren wie vertraglich vereinbart zukommen zu lassen, Provisionsanspruch des Kommissionärs, Verpflichtung des Kommissionärs, Gewährleistungsansprüche für den Kommittenten gegenüber den Herstellern geltend zu machen).

Gegen diese Beurteilung wendet sich das beschwerdeführende Zollamt zunächst mit dem Vorbringen, dass die NINC bzw. NE sich wiederum der N. I. American Corporation als Einkaufskommissionärin bedient hätte.

Selbst bei Zutreffen dieser Behauptung ergäbe sich daraus aber - entgegen dem Beschwerdevorbringen - noch nicht, dass die NINC bzw. die NE die eigentlichen "Verkäufer der Waren im hiefür relevanten wertzollrechtlichen Sinn (Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet)" an die mitbeteiligte Partei gewesen sind. Der Kommittent kann nämlich dem Kommissionär ausdrücklich oder konkludent gestatten, einen Substituten (Unterkommissionär) einzuschalten (vgl. Jabornegg, HGB, Rz 5 zu § 384). Aus dem (behaupteten) Verhältnis zwischen der N. I. American Corporation und der NINC bzw. NE kann somit noch nicht auf die rechtlichen Verhältnisse zwischen den beiden letztgenannten Gesellschaften und der mitbeteiligten Partei geschlossen werden.

Auch der vom beschwerdeführenden Zollamt ins Treffen geführte bloße Umstand, dass die mitbeteiligte Partei selbst weder mit der N. I. American Corporation noch mit den Herstellern in Fernost Vereinbarungen getroffen hat, ist nicht geeignet, die Richtigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Beurteilung in Zweifel zu ziehen, liegt es doch im Wesen des Kommissionsgeschäftes, dass sich die Parteien des dazwischen geschalteten Kommissionärs bedienen und nicht unmittelbar miteinander kontrahieren. Dasselbe gilt auch für die Vorgangsweise der mitbeteiligten Partei, den Kaufpreis im Wege der N. I. American Corporation zu entrichten.

Im Übrigen finden sich auch in den Bescheiden des beschwerdeführenden Zollamtes keine Feststellungen, nach denen die NINC bzw. NE nicht als Einkaufskommissionärinnen, sondern als Verkäuferinnen der gegenständlichen Waren zu behandeln seien.

Das beschwerdeführende Zollamt rügt überdies, die belangte Behörde habe es unterlassen, im Spruch des angefochtenen Bescheides die Abgabenschuld neu festzusetzen.

Die belangte Behörde gesteht in ihrer Gegenschrift zwar zu, dass am Spruch ihres Bescheides insoweit Zweifel bestünden, als "der Hinzurechnungsbetrag an Lizenzgebühren zum Zollwert nicht explizit mit EUR: 0,00 festgesetzt" wurde. Aus der Begründung ergebe sich aber "eindeutig", dass "mit dem diesem Abgabeverfahren zu Grunde liegenden Bescheid lediglich der Hinzurechnungsbetrag an Lizenzgebühren festgesetzt" worden sei.

Abgabenbescheide haben gemäß § 198 Abs. 2 BAO im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Abgabenbescheide sind nicht nur Erstbescheide, sondern auch die solche Bescheide abändernde Bescheide (vgl. Ritz, BAO3, Tz 5 zu § 198). Auch soweit mit einer Berufungsentscheidung über eine Berufung gegen einen Abgabenbescheid sachlich abgesprochen wird, kommt einer solchen Berufungsentscheidung, gleichgültig, ob sie die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Abgabe bestätigt, erhöht oder vermindert, der Charakter eines Abgabenbescheides zu. Demnach muss auch eine Berufungsentscheidung alle Merkmale eines Abgabenbescheides tragen (Stoll, BAO, 2073).

Der angefochtene Bescheid entspricht nicht den genannten Anforderungen, weil insbesondere nicht ersichtlich ist, in welcher Höhe die Eingangsabgaben nunmehr geschuldet werden. Auch wenn sich aus dem angefochtenen Bescheid ergibt, dass die Lizenzgebühren bei der Zollwertermittlung nicht zu berücksichtigen seien, so lässt sich damit noch nicht der Abgabebetrag ermitteln. Aus der spruchgemäß bloß teilweisen Stattgabe der Beschwerde und der abschließenden Begründung des angefochtenen Bescheides, wonach die Provisionen im Nachforderungsbescheid zu Recht bei der Ermittlung des Zollwerts berücksichtigt worden seien, ergibt sich vielmehr, dass die belangte Behörde trotz ihres Ausspruches über die Nichtberücksichtigung der Lizenzgebühren davon ausgeht, dass auf Grund des erstinstanzlichen Nachforderungsbescheides weiterhin eine Eingangsabgabenschuld besteht. Sie unterlässt es jedoch, Höhe, Fälligkeit und Bemessungsgrundlagen anzuführen, sondern beschränkt sich auf die bloße "Feststellung", dass Lizenzgebühren nicht dem tatsächlich gezahlten Preis hinzuzurechnen seien.

Auch der (in der Beschwerde vorgebrachte und von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift nicht in Abrede gestellte) Umstand, dass diese Provisionen gar nicht Gegenstand des Abgabennachforderungsverfahrens gewesen sind, weil diese bereits bei den jeweiligen Verzollungen des Jahres 1995 in die Bemessungsgrundlagen einbezogen worden seien, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, ist doch die belangte Behörde in ihrem Bescheid in ihrer Begründung erkennbar von der gegenteiligen Sachlage ausgegangen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die mitbeteiligte Partei selbst im Berufungsverfahren gegen den Nachforderungsbescheid die Frage der Einbeziehung der Provisionen angesprochen hat. Ein derartiges Vorbringen vermag nicht den Gegenstand des Berufungsverfahrens über den Nachforderungsbescheid zu erweitern.

Da sein Spruch den Anforderungen des § 198 Abs. 2 BAO nicht entspricht, leidet der angefochtene Bescheid an einem Mangel, der eine kontrollierende Nachprüfung des Bescheides nicht zulässt.

Damit hat die belangte Behörde Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können, sodass der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben war.

Wien, am 20. November 2007

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Terminologie Definition von Begriffen EURallg8

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004160031.X00

Im RIS seit

07.02.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at