jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1998/4/29 97/16/0412

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.04.1998

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/04 Steuern vom Umsatz;
35/02 Zollgesetz;

Norm

ABGB §1324;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §1 Abs1 Z3;
UStG 1972 §2 Abs1;
UStG 1972 §4 Abs1;
ZollG 1988 §174 Abs3 lita;
ZollG 1988 §2 Abs1;
ZollG 1988 §3 Abs2;
ZollG 1988 §51;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):97/16/0406 E 29. April 1998 97/16/0407 E 29. April 1998 97/16/0408 E 29. April 1998 97/16/0409 E 29. April 1998 97/16/0416 E 29. April 1998 97/16/0411 E 29. April 1998 97/16/0413 E 29. April 1998 97/16/0414 E 29. April 1998 97/16/0415 E 29. April 1998 97/16/0410 E 29. April 1998

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der B-Aktiengesellschaft in W, vertreten durch Dr. Josef Bock und Dr. Thomas Wiesinger, Rechtsanwälte in Wien I, Fichtegasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 28. August 1997, Zl. 3/2/B-33/9/-/96, betreffend Vorschreibung von Eingangsabgaben für Software, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid vom 15. Mai 1995 schrieb das Hauptzollamt Klagenfurt der Beschwerdeführerin die kraft Gesetzes

entstandene Eingangsabgabenschuld gemäß § 174 Abs. 3 lit. a i. V.m. § 3 Abs. 2 ZollG 1988 samt Säumniszuschlag in der Höhe von S 12.506,-- (Einfuhrumsatzsteuer S 12.080,--, AF Beitrag S 181,-- und Säumniszuschlag S 245,--) vor. Die vom Hauptzollamt Klagenfurt durchgeführten Ermittlungen hätten ergeben, daß die Beschwerdeführerin im Jänner 1993 die von einem näher bezeichneten Unternehmen aus den USA im Postweg gelieferten Datenträger mit Software durch einen Betriebsangehörigen unverzollt übernommen habe.

Im Berufungsverfahren bekämpfte die Beschwerdeführerin die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des "Erwerbes" von Software als Einfuhr einer körperlich beweglichen Ware sowie die Höhe der festgesetzten Eingangsabgabenschuld, soweit auch an den Vertragspartner gezahlte Lizenzgebühren als Entgeltbestandteil in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde der Berufung insoweit Folge gegeben, als der Säumniszuschlag entfiel, im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, bei den eingeführten Waren habe es sich um mit Software bespielte Datenträger gehandelt, für deren Erwerb Rechnungen auch über einmalige Lizenzgebühren gelegt worden seien. Diese bespielten Datenträger seien bewegliche körperliche Sachen, auf welchen Ergebnisse geistiger Leistungen weitergegeben würden. Die Datenträger seien tarifarisch zollfrei und es sei ein Entgelt für den Erwerb vereinbart gewesen, sodaß nach § 5 Abs. 2 UStG 1972 das für die eingeführte Ware geschuldete Entgelt Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer gewesen sei. Zu der Bemessungsgrundlage gehöre auch die Nutzungslizenzgebühr, ohne deren Zahlung die Beschwerdeführerin die Datenträger samt der Software nicht erhalten hätte bzw. nicht benützen hätte können. Die Beschwerdeführerin habe die mit Software bespielten Datenträger, die anläßlich der Einfuhr im Postweg keiner zollrechtlichen Behandlung zugeführt worden seien, an sich gebracht. Die Beschwerdeführerin hätte bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt erkennen müssen, daß die Waren ohne Zollabfertigung eingeführt worden seien. Es habe sich um einen ausländischen Lieferanten gehandelt und die Übernahme der Waren sei ohne Zoll- und Frachtdokumente sowie ohne Fakturierung der Zoll- und Frachtkosten erfolgt. Der Beschwerdeführerin sei daher anläßlich der Übernahme der Waren ein schwerwiegender Sorgfaltsverstoß anzulasten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtvorschreibung von Eingangsabgaben sowie auf Durchführung eines einwandfreien Verfahrens verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Einfuhr der Datenträger erfolgte im Jänner 1993. Im Beschwerdefall sind daher die in diesem Zeitraum in kraft gestandenen Bestimmungen des ZollG 1988, BGBl. Nr. 644/1988, anzuwenden (vgl. hg. Erkenntnis vom 25. April 1996, Zl. 96/16/0068).

Die aus den USA eingeführten Datenträger sind zollfrei, nicht aber eingangsabgabenfrei.

Nach § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1972 unterliegt der Umsatzsteuer die Einfuhr von Waren im Sinne des Zollgesetzes (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn eine Ware aus dem Zollausland in das Zollgebiet gelangt. Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten nach § 24 Abs. 2 erster Satz UStG, soweit im Umsatzsteuergesetz nicht anderes bestimmt ist, sinngemäß die Rechtsvorschriften für Zölle.

Waren im Sinne des Zollgesetzes sind gemäß dessen § 2 Abs. 1 bewegliche körperliche Sachen aller Art. Demgemäß sind Gegenstand der einfuhrumsatzsteuerlichen Behandlung nur Waren. Unkörperliche Sachen, wie Dienstleistungen oder Rechte, unterliegen als solche nicht der Verzollung. Unter "Software" können Befehle verstanden werden, die durch Arbeitsgänge des Rechners ausgeführt werden. Sie sind als geistige Leistung nicht Gegenstand des Zollverkehrs. Auf die Datenfernübertragung der Software mittels Kabel, Funk oder Satellit findet daher das Zollrecht keine Anwendung (vgl. hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1987, Zl. 87/16/0043, Slg. 6272/F). Wird jedoch die Software auf einen Träger (z.B. Magnetplatte oder Diskette) gespeichert, dann wird sie mit diesem verbunden und eine solche Ware

- Datenträger mit Software - ist in diesem Zustand Gegenstand der Einfuhr. Daß die Daten auf dem Datenträger nach erfolgter Einfuhr allenfalls wieder gelöscht werden können, ist unerheblich, weil der Zustand der Ware anläßlich der Einfuhr (Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld kraft Gesetzes) maßgeblich ist.

Bestehen nun Rechte (z.B. Urheberrechte oder Patente und dgl.) an den mit dem Träger verbundenen Daten, ändert dies nichts an der zollrechtlichen Eigenschaft des Datenträgers. Die Daten sind auf dem Träger verkörpert und Gegenstand der Einfuhr ist der Datenträger mit der aufgespeicherten Software.

Wenn die Beschwerdeführerin zur Stützung ihrer Argumentation auf eine Dienstanweisung betreffend Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer bei eingeführten gewerblichen Plänen und Zeichnungen hinweist (in diesen Fällen werden die Materialkosten, die Kosten der Übertragung der Idee auf das Trägermaterial sowie eine anteilige Gewinnspanne als Zollwert angesetzt), dann bleibt ihr schon deswegen ein Erfolg versagt, weil solche gewerbliche Pläne und Zeichnungen im Beschwerdefall nicht Gegenstand der Einfuhr waren und überdies die Dienstanweisung keine im Beschwerdefall anzuwendende Rechtsgrundlage ist.

Nach § 5 Abs. 2 UStG 1972 ist Bemessungsgrundlage für die nicht einem Wertzoll unterliegenden Waren - wie bei inländischen Umsätzen im Sinn des § 4 Abs. 1 UStG 1972 - das dem Lieferer für die eingeführte Ware geschuldete Entgelt.

Die Bemessung der Umsatzsteuer nach dem geschuldeten (und geleisteten) Entgelt ist also bei einer nicht einem Wertzoll unterliegenden Ware zum Besteuerungsgrundsatz erhoben. Der Gesetzgeber gibt dieser Umsatzsteuer durch den Klammerzusatz in § 1 Abs. 1 Z. 3 UStG 1972 den Namen "Einfuhrumsatzsteuer". Er bringt damit zum Ausdruck, daß es sich hier um eine Umsatzsteuer auf den "Umsatz" Einfuhr handelt, der er - wegen ihrer Besonderheiten - gesetzestechnisch einen eigenen Namen gibt. Die Einfuhr ist ein tatsächlicher Vorgang.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Abgabe, welche nach ihrer normativen Ausgestaltung bei einer bestimmten Warenbewegung über die Zollgrenze, die Einfuhr, zu erheben ist. Die Umstände, ob eine Lieferung oder Leistung im Sinn des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG vorliegt, ob der Importeur ein Unternehmer im Sinn des§ 2 Abs. 1 UStG ist, ob der Gegenstand im In- oder Ausland hergestellt worden ist, ob ein Eigentumswechsel stattfindet und ob ein Entgelt gezahlt wird oder nicht, sind tatbestandsbezogen unerheblich. Aus diesem Grund war ein Eingehen auf Gröhs, Änderung bei der Einfuhrumsatzsteuer für Datenträger mit EDV-Programmen, WBl 1988, 82, entbehrlich.

Bei zweiseitig entgeltlichen Geschäften ist als Entgelt sowohl nach dem allgemeinen Sprachgebrauch als auch nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 UStG alles das anzusehen, was der Empfänger einer Lieferung aufwendet, um die Lieferung zu erhalten.

Das geschuldete Entgelt für eine eingeführte Ware kann in einen Rechnungspreis und daneben noch zu erbringende weitere Leistungen aufgespalten sein. Die Summe der Leistungselemente ergibt das tatsächlich für die eingeführte Ware geschuldete Entgelt oder den tatsächlich zu zahlenden Preis (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. November 1988, Zl. 87/16/0147, Slg. 6365/F, mit angeführter Vorjudikatur).

Mit Recht stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, ohne die Zahlung der Lizenzgebühr für die Nutzung der Software hätte die Beschwerdeführerin keinen Datenträger mit benutzbaren Daten erhalten. Demnach war die Bezahlung der Lizenzgebühr unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb des Datenträgers samt Software. Diese Lizenzgebühr gehörte damit als Entgeltbestandteil zur Bemessungsgrundlage für die anläßlich der Einfuhr der Waren zu erhebende Einfuhrumsatzsteuer.

Die Beschwerdeführerin bestreitet daher zu Unrecht, daß die Lizenzgebühr kein Teil des Entgelts für die Datenträger ist. Daß eine Lizenzgebühr nicht bestanden hätte oder sie der Höhe nach unrichtig in der Bemessungsgrundlage angesetzt worden wäre, ist in der Beschwerde nicht vorgebracht worden.

Gemäß § 174 Abs. 3 lit. a zweiter Tatbestand ZollG 1988 entsteht die Zollschuld kraft Gesetzes für den, der eine einfuhrzollpflichtige zollhängige Ware an sich bringt, obwohl ihm die Zollhängigkeit bekannt oder nur infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt war.

Nach § 3 Abs. 2 ZollG 1988 findet auf die gemäß Abs. 1 neben den Zöllen zu erhebenden sonstigen Abgaben dieses Bundesgesetz sinngemäß Anwendung, sofern in diesem Bundesgesetz oder in den betreffenden Abgabengesetzen nicht anderes bestimmt ist.

Der Eingangsabgabentatbestand des § 174 Abs. 3 lit. a zweiter Tatbestand i.V.m. § 3 Abs. 2 ZollG begründet eine persönliche Verpflichtung zur Entrichtung der Zollschuld und knüpft diese Abgabenverpflichtung an ein bestimmtes individuelles Verhalten des Zollschuldners. Es wird nicht bestritten, daß die Beschwerdeführerin die Datenträger "an sich gebracht" hatte, worunter jeder Erwerb der Gewahrsame (§ 51 ZollG 1988) über eine einfuhrzollpflichtige zollhängige Ware durch den Zollschuldner zu verstehen ist - objektives Tatbestandsmerkmal (vgl. hg. Erkenntnis vom 11. Juni 1987, Zl. 87/16/0024, Slg. 6231/F).

Streit besteht im Beschwerdefall hingegen in Hinsicht auf das subjektive Tatbestandsmerkmal, wonach die Zollhängigkeit der einfuhrzollpflichtigen zollhängigen Ware der Beschwerdeführerin nur infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt geblieben sein soll.

Grobe Fahrlässigkeit im Sinne des § 174 Abs. 3 lit. a zweiter Tatbestand ZollG 1988 ist dem Begriff der auffallenden Sorglosigkeit im Sinne des § 1324 ABGB gleichzusetzen. Nach allgemein herrschender Auffassung wird von grober Fahrlässigkeit dann gesprochen, wenn eine ungewöhnliche, auffallende Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegt und der Eintritt des schädigenden Erfolges als wahrscheinlich und nicht bloß als möglich voraussehbar war. Hiebei kann grobe Fahrlässigkeit auch durch Nichtanwendung von Fachkenntnissen begründet werden (vgl. hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 1985, Zl. 84/16/0143, Slg. 6064/F).

Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, daß die Frage nach der Bemessungsgrundlage bei eingeführter Software vor der im Beschwerdefall erfolgten Einfuhr im Anwendungsbereich sowohl des Wertzollgesetzes als auch der Umsatzsteuer kontroversiell beantwortet wurde. Für den Bereich des Wertzolles wurde nach dem vom Ausschuß für den Zollwert nach dem GATT-Übereinkommen vom 24. September 1984 - Committee on Custoums Valuation), der gemäß Art. 18 Abs. 1 GZK für rechtliche und politische Grundsatzfragen des Zollwertrechts zuständig ist - getroffenen Beschluß die Anwendung eines Transaktionswertes von eingeführten Datenträgern mit eingespeicherter Software, die der Lieferer dem "Zollbeteiligten" in einem Gesamtpreis in Rechnung gestellt hat, als Grundlage für die Festsetzung des Zollwertes mit dem Übereinkommen als völlig vereinbar erachtet. Dieser Beschluß erklärt es jedoch auch für mit diesem Übereinkommen vereinbar, den Vertragsparteien die Annahme einer Regelung anheim zu stellen, wonach nur der Wert des Datenträgers berücksichtigt wird, sofern dieser Wert getrennt von den Kosten oder vom Wert der Daten oder Programmbefehle ausgewiesen wird. Diese Entscheidung (decision) ist nicht obligatorisch, doch sind zahlreiche Mitgliedstaaten dieser Empfehlung gefolgt.

Während die österreichische Rechtslage auch nach dem GATT-Übereinkommen an dem Zollwert einschließlich der Lizenzgebühren u.dgl. festhielt, änderte die Gemeinschaft mit der am 1. Mai 1985 in Kraft getretenen Verordnung EWG Nr. 1055/85 des Rates vom 23. April 1985 mittels Einfügung des Art. 8a ZWVO und dem folgend mit Art. 167 Zollkodex-Durchführungsverordnung, Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 vom 2. Juli 1993 die Rechtslage, nach der - unter bestimmten Voraussetzungen - nur die Kosten oder der geringe Wert des Datenträgers auch bei Datenträgern mit eingespeicherter Software als Zollwert heranzuziehen ist (vgl. grundlegend Urteil des EuGH vom 18. April 1991, Rechtssache C-79/89 - BBC - Slg. 1991 I - 1583).

Der Vorwurf der belangten Behörde richtet sich jedoch nicht gegen die Beschwerdeführerin wegen der unterschiedlichen Auffassung über die Bemessungsgrundlage oder die umsatzsteuerrechtliche Vorgangsweise (die Software wurde als sonstige Leistung beim Finanzamt Graz Stadt versteuert), sondern ihr wird angelastet, zollhängige eingangsabgabenpflichtige Waren an sich gebracht zu haben, obwohl ihr die Zollhängigkeit bekannt oder nur infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt geblieben ist. Die Beschwerdeführerin hätte - was ihr ohne Zweifel auch zumutbar gewesen wäreerkennen müssen, daß die aus dem Ausland eingeführten Datenträger keinem Zollverfahren zugeführt worden sind; dem behaupteten Rechtsirrtum (der für das Finanzstrafverfahren beachtlich sein kann) kommt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage demnach keine entscheidende Bedeutung in diesem Abgabenverfahren zu. Sie hätte, wenn sie der Meinung gewesen sein sollte, es habe sich dabei um keine "zollbaren" Waren gehandelt, jedenfalls Erkundigungen bei den zuständigen Stellen über die Zollbehandlung von auf Datenträgern gespeicherter Software einholen müssen. Dies wurde allerdings - wie auch dem Beschwerdevorbringen zu entnehmen ist - unterlassen. Wenn die belangte Behörde bei er abgabenrechtlichen Beurteilung von einer "groben Fahrlässigkeit" im Sinne des § 174 Abs. 3 lit. a zweiter Tatbestand ZollG 1988 ausgegangen ist, dann war dies im Beschwerdefall nicht rechtswidrig. Dazu kommt noch, daß die nachträglich erhobene Einfuhrumsatzsteuer für die Beschwerdeführerin, soweit sie für diese Abgabe nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, nur einen Durchlaufposten darstellt.

Zusammenfassend ergibt sich somit, daß die behauptete Rechtswidrigkeit nicht vorliegt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1997160412.X00

Im RIS seit

19.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

28.04.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at