

TE Vwgh Erkenntnis 1988/11/17 87/16/0147

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.11.1988

Index

UStG

L37052 Anzeigenabgabe Kärnten

21/01 Handelsrecht

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

AbgRallg

AnzeigenabgabeG Krnt §5 Abs1

BAO §161 Abs2

BAO §19 Abs1

BAO §243

BAO §276 Abs1

BAO §78 Abs1

HGB §17

UStG 1972 §1 Abs1 Z1

UStG 1972 §1 Abs1 Z3

UStG 1972 §12 Abs1 Z2

UStG 1972 §2 Abs1

UStG 1972 §24

UStG 1972 §3 Abs4

UStG 1972 §4 Abs1

UStG 1972 §5

UStG 1972 §5 Abs2

Beachte

Besprechung in:

ÖStZB 1989, 266;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik sowie die Hofräte Dr. Närr, Mag. Meisl, Dr. Kramer und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Hollinger, über die Beschwerde

des Dr. PR in Monaco, vertreten durch Dr. Gottfried Waibel, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Schulgasse 7/3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 7. Oktober 1987, ZI 2207-3/1987, betreffend Eingangsabgaben, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 2,760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb bis zum 16. September 1981 als protokollierter Einzelunternehmer zunächst unter der Firma Dr. PR Versandhaus und ab 10. Mai 1978 unter der Firma Modeversand RI Dr. PR - überwiegend im Versandweg - den Handel mit Damenoberbekleidung, Accessoires und Schuhen. Am 17. September 1981 wurde rückwirkend ab 1. Feber 1981 eine Kommanditgesellschaft unter der Firma Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co in das Handelsregister eingetragen. Komplementär ist die Firma Modeversand R Gesellschaft mbH; Kommanditist ist der Beschwerdeführer. Der Betriebsgegenstand der Kommanditgesellschaft entspricht dem des ehemaligen Einzelunternehmens.

Anlässlich einer durchgeführten Betriebsprüfung-Zoll wurde in der am 10. September 1980 aufgenommenen Niederschrift ua festgehalten, die B & Co AG, Druckerei und Verlag in W, Schweiz (idF Schweizer Lieferant genannt), stelle die vom Beschwerdeführer für den Versandhandel benötigten Modekataloge her. Diese seien etwa zur Hälfte für das in der Schweiz gelegene Unternehmen des Beschwerdeführers, welches ebenfalls den Versandhandel mit Damenoberbekleidung, Accessoires und Schuhen betreibe, bestimmt gewesen. Der Rest sei in das Inland geliefert worden. Bei Durchsicht der Verzollungsbelege habe der Prüfer festgestellt, in den Importrechnungen betreffend die Modekataloge für Herbst 1980 seien die Kosten für Lithos, Filme und Transporte nicht enthalten. Er vertrete daher die Ansicht, diese Kosten seien den in das Inland gelieferten Modekatalogen für Herbst 1980 zuzurechnen.

Nachdem das Zollamt Bregenz bereits vor Durchführung der Betriebsprüfung-Zoll auf Grund der anlässlich der Einfuhr der Modekataloge für Herbst 1980 vorgelegten Verzollungsbelege die Eingangsabgaben zunächst vorläufig festgesetzt hatte, erließ es am 9. Dezember 1980 einen an die Firma Dr. PR Versandhaus gerichteten endgültigen Bescheid, in dem es die Eingangsabgaben im Sinn der vom Prüfer vorgenommenen Berechnung festsetzte. Zur Begründung führte das Zollamt Bregenz aus, in den Importfakturen seien bestimmte Kostenelemente (zB Litho- und Satzkosten, Kosten für Schrumpfen, ausländische Lieferungskosten) nicht enthalten. Diese Kosten seien gesondert in Rechnung gestellt worden. Außerdem seien verschiedene mit den Katalogen gelieferte Waren (zB Deckblätter) erst nachträglich fakturiert worden. Diese Beträge seien bei Erlassung der vorläufigen Bescheide unberücksichtigt geblieben, weswegen die Bemessungsgrundlage je Katalog um 0,1735 sfr zu erhöhen sei. Schließlich verwies das Zollamt Bregenz noch auf die Ausführungen in der am 10. September 1980 aufgenommenen Niederschrift.

Mit Berufung sowie ergänzenden Schriftsätzen wandte der Beschwerdeführer ein, es gehe nicht an, für Kosten, welche die eingeführten Modekataloge nicht betreffen, einen Zuschlag festzusetzen und für diesen Eingangsabgaben vorzuschreiben. Die Litho- und Satzkosten seien in die Bemessungsgrundlage für die Modekataloge nicht einzubeziehen, weil Lithos und Sätze selbständige Waren darstellten, die überhaupt nicht in das Inland verbracht worden seien. Die Modekataloge für Herbst 1980 seien im Gegensatz zu anderen Modekatalogen weder geschrumpft (verschweißt) noch mit Deckblättern versehen worden. Kosten für Schrumpfen und Deckblätter könnten daher überhaupt nicht in die Bemessungsgrundlage aufgenommen werden. Die ausländischen Lieferungskosten seien bereits in den abgegebenen Warenerklärungen und somit in den vorläufigen Bescheiden berücksichtigt worden, sodaß auch aus diesem Titel keine Erhöhung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden könne. Im angefochtenen Bescheid werde überdies kein konkreter Zusammenhang zwischen den vom Prüfer errechneten zusätzlichen Kosten und den jeweiligen Verzollungsvorgängen hergestellt. Der angefochtene Bescheid sei daher ersatzlos aufzuheben und die vorläufigen Bescheide unverändert zu endgültigen zu erklären.

Mit Schreiben vom 26. August 1982 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, der Auffassung, daß die Herstellungskosten für Lithos und Sätze, die nicht in das Inland eingeführt worden seien, bei der Eingangsabgabenbemessung nicht zu berücksichtigen seien, könnte wohl dann beigespflichtet werden, wenn es sich

bei den eingeführten Modekatalogen um eine ganz gewöhnliche Lieferung einer Ware gehandelt hätte. Aber selbst in einem solchen Fall hätte der Hersteller derselben zweifelsfrei einen anteiligen Betrag der auf die Lithos und Sätze entfallenden Kosten in seiner Kalkulation berücksichtigt. Somit wären diese Kosten in den Preis der Modekataloge eingegangen. Die Lieferung der Modekataloge stelle jedoch keine gewöhnliche Lieferung, sondern vielmehr eine Werklieferung dar. Bei einer Werklieferung schulde der Lieferant nicht nur die Verschaffung der Verfügungsmacht, sondern sei darüber hinaus auch verpflichtet, die ihm vom Auftraggeber auferlegten besonderen Bedingungen (zB die Einhaltung bestimmter Vorschriften über Zusammensetzung und Form; die Mitverwendung von Stoffen, die der Auftraggeber beistelle; die Verbindung des Liefergegenstandes mit Gegenständen, die der Verfügungsmacht des Auftraggebers unterlägen) zu erfüllen. Für sich allein betrachtet würde die Erfüllung der auferlegten besonderen Bedingungen eine sonstige Leistung darstellen. Wesentliches Merkmal für das Vorliegen einer Werklieferung sei das gleichzeitige Vorliegen einer Lieferung und einer sonstigen Leistung. Nach § 3 Abs 4 UStG sei eine Werklieferung als Lieferung anzusehen. Somit sei jener Teil der Lieferung, der für sich betrachtet als sonstige Leistung anzusehen sei, im Sinn der umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen außer Betracht zu lassen. Die sonstige Leistung gehe in der Hauptleistung - wie die Lieferung - unter, weswegen der Gesamtwert der Modekataloge als Bemessungsgrundlage für die Eingangsabgaben heranzuziehen sei. Unter Zusammenfassung der Ergebnisse der Betriebsprüfung-Zoll erläuterte die belangte Behörde die dem Bescheid des Zollamtes Bregenz hinsichtlich der Einfuhr der Modekataloge für Herbst 1980 zu Grund liegenden Berechnungen, weswegen die Bemessungsgrundlage je Katalog um 0,1735 sfr erhöht worden sei, und wies unter einem auf die Tatsache hin, in den hinzugerechneten Beträgen seien weder solche für Schrumpfen noch für Deckblätter enthalten, sodaß die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers ins Leere gingen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Beschwerdeführer, der im Betreff seines Schreibens neben Dr. PR Modeversand nunmehr Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co anmerkte, aus, es sei unbestritten, daß die Lithos und Sätze nicht in das Inland verbracht worden seien. Es gehe daher nicht an, den erklärten Warenwerten anteilige Kosten für Lithos und Sätze hinzuzurechnen, weil diese bereits grundsätzlich im Preis der Modekataloge enthalten gewesen seien. Die Sonderverrechnung sei unter dem Gesichtspunkt erfolgt, daß die Lithos und Sätze für einen Nachdruck bereitgehalten würden. Im Fall der Einfuhr derselben würde wiederum eine Eingangsabgabenschuld entstehen, wodurch - wenn die Ansicht der belangten Behörde richtig wäre - für diese nochmals Eingangsabgaben entrichtet werden müßten. Es käme hiebei zu einer echten Doppelbelastung. Hinsichtlich der Modekataloge liege aber auch keine Werklieferung vor. Vielmehr sei mit dem Schweizer Lieferanten einerseits eine Lieferung (Modekataloge), andererseits eine sonstige Leistung (Herstellung von Lithos und Sätzen) vereinbart worden. Dies sei schon aus der Tatsache zu erkennen, daß sowohl für die Modekataloge wie auch für die Lithos und Sätze eigene Rechnungen erstellt worden seien. Überdies seien die Lithos und Sätze im Gegensatz zu den Modekatalogen - wie bereits ausgeführt - niemals in das Inland verbracht worden. Zu den von der belangten Behörde gemachten Erläuterungen der dem Bescheid des Zollamtes Bregenz hinsichtlich der Einfuhr der Modekataloge für Herbst 1980 zu Grund liegenden Berechnungen nahm der Beschwerdeführer nicht Stellung.

Mit an die Modeversand RI Dr. PR GesmbH & Co L gerichteten Bescheid vom 30. Dezember 1983 übertrug die belangte Behörde die Zuständigkeit zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung gegen den Bescheid des Zollamtes Bregenz im Sinn des § 71 Abs 1 BAO aus Zweckmäßigkeitsgründen auf das Zollamt Wolfurt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 1984, in deren Spruch die Firma Dr. PR, Modeversand in L, R-gasse 7, genannt ist, wies das Zollamt Wolfurt die Berufung ab, wobei es zur Begründung im wesentlichen die Ausführungen der belangten Behörde in deren Vorhalt vom 26. August 1982 wiederholte und darüber hinaus die Ansicht vertrat, auch die Litho- und Satzkosten gehörten zu den Herstellungskosten der Modekataloge, denn ohne Lithos könnten - wie der Innungsmeister der Drucker für Vorarlberg auf Anfrage mitgeteilt habe - keine Druckwerke hergestellt werden. Es entspräche keineswegs den Tatsachen, daß mit dem Schweizer Lieferanten einerseits die Lieferung der Modekataloge, andererseits die Herstellung der Lithos und Sätze vereinbart worden sei. Es sei zwar branchenüblich, bei Aufträgen an ausländische Druckereien für Litho- und Satzkosten getrennte Rechnungen zu erstellen. Wie jedoch anlässlich der Betriebsprüfung-Zoll festgestellt worden sei, würden dem Schweizer Lieferanten für das Drucken der Modekataloge ganz bestimmte Aufträge erteilt und hiebei Unterlagen (Lithos und Reinzeichnungen) zur Verfügung gestellt. Der Schweizer Lieferant drucke somit die Modekataloge ausschließlich nach den Weisungen des Beschwerdeführers, weswegen eine Werklieferung vorliege.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahm der Beschwerdeführer, der sich als Firma Dr. PR, Modeversand in L, R-straße 7, (nunmehr Firma Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co) bezeichnete, zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung.

Mit Schreiben vom 8. Mai 1985 hielt die belangte Behörde dem als Firma Dr. PR Modeversand, L, bezeichneten Beschwerdeführer nochmals die hinsichtlich der Einfuhr der Modekataloge für Herbst 1980 vorgenommenen Berechnungen, auf Grund derer die Bemessungsgrundlage je Katalog um 0,1735 sfr erhöht worden sei, vor, wobei sie wiederum auf die Tatsache hinwies, daß entgegen der Begründung im Bescheid des Zollamtes Bregenz in den hinzugerechneten Beträgen weder Kosten für Schrumpfen noch für Deckblätter enthalten seien.

Nach Ausweis der Akten des Verwaltungsverfahrens unterließ es der Beschwerdeführer, diesen Vorhalt zu beantworten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 7. Oktober 1987, in dessen Spruch die Firma Modeversand Dr. PR in L genannt ist, wies die belangte Behörde die Berufung nach kurzer Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens ab, wobei sie zur Begründung unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 5 Abs 2 UStG ausführte, die Kosten für Lithos usw seien bei der Herstellung der Modekataloge angefallen und gehörten daher zu den Aufwendungen, die der Beschwerdeführer zwangsläufig zu tätigen gehabt habe, um die von ihm gewünschten Kataloge zu erhalten. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, daß Gegenstände, die vom Beschwerdeführer zwecks Herstellung der Modekataloge erworben worden seien, in den Fakturen für die Lieferung derselben nicht enthalten seien. Die Lieferung der Modekataloge stelle eine Werklieferung, somit eine Lieferung nach § 3 Abs 4 UStG dar. Der Teil des Leistungsinhaltes, der für sich betrachtet eine sonstige Leistung darstelle, verliere bei einer Werklieferung seine selbständige Bedeutung und gehe in der Hauptleistung, wie die Lieferung, unter. Die strittigen Kosten seien daher zu Recht den erklärten Warenwerten hinzugerechnet worden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

A Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde

Der Beschwerdeführer stellt unter Hinweis auf das ihn betreffende hg Erkenntnis vom 19. März 1987, ZI 85/16/0101, fest, Bescheidadressat des angefochtenen Bescheides sei die Firma Modeversand Dr. PR und somit er als physische Person. Er sei somit zur Beschwerde legitimiert. Die belangte Behörde habe jedoch mit Bescheid vom 30. Dezember 1983 die Zuständigkeit vom Zollamt Bregenz auf das Zollamt Wolfurt übertragen, wobei als Bescheidadressat die Modeversand RI Dr. PR GesmbH & Co genannt sei. Die Übertragung der Zuständigkeit sei daher ihm gegenüber nicht wirksam geworden, sodaß der angefochtene Bescheid insofern rechtswidrig sei.

Nur ist es zwar richtig, daß der Bescheid über die Delegation an das Zollamt Wolfurt gegenüber dem Beschwerdeführer keine Rechtswirkungen entfaltet und somit die Delegation als nicht erfolgt anzusehen ist, weswegen das genannte Zollamt zur Erlassung der Berufungsvorentscheidung nicht zuständig war. Daraus ist jedoch für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen. Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist nur der Bescheid der belangten Behörde vom 7. Oktober 1987. Mit diesem sprach die belangte Behörde als nach § 74 BAO zuständige Oberbehörde des Zollamtes Bregenz über die Berufung des Beschwerdeführers gegen den von diesem Zollamt erlassenen Bescheid betreffend Eingangsabgaben ab. Weder der erstinstanzliche noch der angefochtene Bescheid wurden von unzuständigen Behörden erlassen, sodaß der diesbezügliche Vorwurf ins Leere geht. Bemerkenswert sei, daß die vom Zollamt Wolfurt rechtswidrig erlassene, zur Gänze die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung auf Grund des Antrages des Beschwerdeführers auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr als ein gegen den Beschwerdeführer wirkender Bescheid anzusehen ist. Zwar gilt die Begründung einer Berufungsvorentscheidung nach der ständigen hg Rechtsprechung als Vorhalt im Sinn des § 161 BAO. Da aber die Begründung der vom Zollamt Wolfurt erlassenen Berufungsvorentscheidung im wesentlichen mit dem Vorhalt der belangten Behörde vom 26. August 1982 übereinstimmt, wurden durch diese auch keine Verfahrensvorschriften verletzt.

B Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides erblickt der Beschwerdeführer - im Widerspruch zu seiner unter A dargelegten Ansicht - zunächst darin, daß mit dem Bescheid betreffend die Übertragung der Zuständigkeit auch der Bescheidadressat auf die Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co ausgewechselt worden sei und das weitere Verfahren daher nur mit der Kommanditgesellschaft fortgeführt hätte werden dürfen.

Wie bereits unter A ausgeführt, entfaltet der Bescheid über die Delegation vom 30. Dezember 1983 keine Rechtswirkungen gegenüber dem Beschwerdeführer, sodaß schon allein aus diesem Grund keine (zweifache) Auswechslung des Eingangsabgabenschuldners erfolgt ist. Überdies wäre die dem Beschwerdeführer vorschwebende Auswechslung der Partei im Abgabenverfahren rechtens gar nicht möglich. Auf die Ausführungen im - vom Beschwerdeführer zitierten - hg Erkenntnis vom 19. März 1987, ZI 85/16/0101, wird verwiesen. Die belangte Behörde hat daher im Spruch des nunmehr angefochtenen Bescheides den Beschwerdeführer zu Recht als Normadressaten genannt.

In Ausführung einer weiteren behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides meint der Beschwerdeführer, die Abgabenbehörde habe es unterlassen, den Bescheidadressaten im Verwaltungsverfahren laufend den tatsächlichen Gegebenheiten anzupassen, sodaß schließlich im nunmehr angefochtenen Bescheid als Eingangsabgabenschuldner die Firma Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co genannt hätte werden müssen. Es handle sich nämlich sowohl bei den Einzelunternehmen Firma Dr. PR Versandhaus und der Firma Modeversand RI Dr. PR als auch der Kommanditgesellschaft Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co um ein und dasselbe Unternehmen. Am 17. September 1981 sei lediglich die Firma geändert und das Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft umgewandelt worden, wobei sich der bisherige Alleininhaber (Beschwerdeführer) mit einer Vermögenseinlage als Kommanditist beteiligt habe. Mangels Aufgabe des Betriebes sei daher das Einzelunternehmen fortgeführt worden (Hinweis auf Feil-Edelmayer-Schnabl-Igerz, Die Kommanditgesellschaft im österreichischen Handels-, Steuer- und Bilanzrecht, S 95 ff).

Auch mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits mehrfach erwähnten Erkenntnis vom 19. März 1987, ZI 85/16/0101, ausgeführt hat, ist die Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co KG nicht als Gesamtrechtsnachfolger im Sinn der Bestimmungen des § 19 Abs 1 BAO der protokollierten Einzelfirma Modeversand RI Dr. PR anzusehen. Daran vermag auch der Hinweis auf die Ausführungen im zitierten Werk nichts zu ändern. In diesem wird - unter weitgehender Auslegung der Erläuterungen zum Strukturverbesserungsgesetz - die Ansicht vertreten, die Einbringung eines Einzelunternehmens zu Buchwerten in eine Personengesellschaft rechtfertige die Annahme, das Nachfolgeunternehmen trete in die Rechte des Einbringenden ein. Mit diesen Ausführungen verkennen die Verfasser des vom Beschwerdeführer zitierten Werkes die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 8 Abs 6 StruktVG und setzen sich auch mit den Bestimmungen des § 19 Abs 1 BAO in Widerspruch. Die Modeversand RI Dr. PR Gesellschaft mbH & Co ist somit nicht als Rechtsnachfolger der beiden Einzelunternehmen und somit der physischen Person des Beschwerdeführers anzusehen, weswegen der angefochtene Bescheid zu Recht nicht an die Kommanditgesellschaft ergangen ist.

Was den Beschwerdeeinwand betrifft, Bescheidadressat des erstinstanzlichen Bescheides sei die Firma Dr. PR Versandhaus, L, während der des angefochtenen Bescheides die Firma Modeversand Dr. PR, L sei, weswegen der Eingangsabgabenschuldner ausgewechselt worden sei, genügt es, darauf hinzuweisen, daß beide protokollierten Firmen lediglich die Namen sind bzw waren, unter denen der Beschwerdeführer seine Geschäfte betrieben hat (§ 17 HGB) und dieser somit Eingangsabgabenschuldner geworden ist.

Der Beschwerdeführer vertritt - wie bereits im Verwaltungsverfahren - die Ansicht, die Lithos und Sätze seien selbständige Waren, weshalb eine Zurechnung des Wertes derselben zu den erklärten Warenwerten der Kataloge rechtswidrig sei. Mangels Einfuhr derselben in das Inland seien für diese auch keine Eingangsabgaben zu entrichten. Überdies könnten sie zum Nachdruck von Modekatalogen verwendet, bzw als selbständige Waren in das Inland eingeführt werden.

Dieser Rechtsansicht vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt der Umsatzsteuer die Einfuhr von Waren im Sinn des Zollgesetzes (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn eine Ware aus dem Zollaussland 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.

Nach § 5 Abs 2 UStG ist Bemessungsgrundlage für die nicht einem Wertzoll unterliegenden Waren - wie bei inländischen Umsätzen im Sinn des § 4 Abs 1 UStG - 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 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 - gesetzestechisch 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, das ist 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 und daher - wie der Beschwerdeführer - zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 12 Abs 1 Z 2 berechtigt ist, ob der Gegenstand im Inland oder Ausland hergestellt worden ist, ob ein Eigentumswechsel stattfindet und ob ein Entgelt gezahlt wird oder nicht, sind tatbestandsbezogen unerheblich.

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 (vgl im Zusammenhang das hg Erkenntnis vom 14. April 1986, ZI 84/15/0209).

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 18. April 1985, ZI 84/16/0237, Slg Nr 5992/F).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im - die Anzeigenabgabe für Kärnten betreffenden - Erkenntnis vom 28. Feber 1979, ZI 3134/78, auf dessen Ausführungen zur Vermeidung von Wiederholungen unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG hingewiesen wird, ausgeführt hat, ist es nicht rechtswidrig, wenn Druckkosten (Klischeeherstellung) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Es kann nämlich keinem Zweifel unterliegen, daß die Herstellungskosten für ein Klischee, welches für den Drucker ein Hilfsmittel zur Herstellung der Anzeige darstellt, ein aus Anlaß der Aufnahme (ergänze: der Anzeige) in das Druckwerk vereinnahmtes Entgelt darstellen.

Die Modekataloge unterlagen als Ursprungserzeugnisse der Schweiz bei ihrer Einfuhr keinem Wertzoll. Es ist somit im Sinn des § 5 Abs 2 UStG als Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr das dem Lieferer für die eingeführte Ware geschuldete Entgelt heranzuziehen. Zu diesem Entgelt gehören im Sinn der Ausführungen in den zitierten Erkenntnissen auch die anlässlich des Druckes der Modekataloge angefallenen Litho- und Satzskosten. Daran vermag weder die Tatsache, daß diese Kosten vom Schweizer Lieferanten gesondert in Rechnung gestellt worden sind, noch die Ansicht des Beschwerdeführers, die Lithos und Sätze stellten selbständige Waren dar, die nie in das Inland verbracht worden seien, weswegen für diese auch keine Zollschuld entstanden sei, etwas zu ändern. Die Litho- und Satzskosten sind, wie sich aus dem diesbezüglich unbestrittenen Sachverhalt ergibt, auf jeden Fall vom Beschwerdeführer zu bezahlen gewesen und wären, falls sie nicht gesondert fakturiert worden wären, im Preis der Modekataloge enthalten gewesen. Denn es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, daß Lithos und Sätze, die zum Drucken von Modekatalogen verwendet worden sind, jemals wieder verwendet werden. Modekataloge werden stets neu aufgelegt, sodaß das Nachdrucken von veralteten in der Praxis nahezu nicht vorkommen wird. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren auch niemals behauptet, daß es zu einem derartigen Nachdruck gekommen wäre, bzw daß Lithos und Sätze als selbständige Waren tatsächlich in das Inland eingeführt worden seien. Es erübrigt sich daher im Beschwerdefall mangels gegebenen Sachverhaltes Überlegungen anzustellen, was rechtens wäre, wenn die Lithos und Sätze tatsächlich eingeführt worden wären. Es würde auch jeglicher wirtschaftlicher Überlegung widersprechen, wenn wertlos gewordene Waren tatsächlich in das Inland verbracht werden. Sollten jedoch in Hinkunft tatsächlich Lithos und Sätze als selbständige Waren in das Inland eingeführt werden, so wäre gemäß § 5 Abs 2 zweiter Satz UStG deren objektiver Zollwert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Es mag dahingestellt bleiben, ob den Einfuhren der Modekataloge Kaufverträge (§ 1053 ABGB) oder Werkverträge (§§ 1165 ff ABGB) zu Grund lagen, weil - wie bereits ausgeführt - vom Gesetzgeber die Einfuhr als steuerbarer Umsatz erklärt wurde. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 22. Feber 1966, ZI 1535/63, Slg Nr 3416/F, ausgeführt hat, kommen (sinngemäß) für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer nur die Bestimmungen des § 1 Abs 1 Z 3, § 5 und § 24 UStG, die sich ausdrücklich auf die Einfuhr und die damit verbundene Einfuhrumsatzsteuer beziehen, zur Anwendung. Die Bestimmungen des § 3 Abs 4 UStG betreffend die Werklieferung finden daher auf die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer keine Anwendung. Da aber die diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde in den Entscheidungsgründen des angefochtenen Bescheides die zu entscheidende Frage, ob Litho- und Satzkosten einen Teil des Gesamtentgeltes im Hinblick auf die eingeführten Modekataloge darstellen oder nicht, nicht allein tragen, kommt ihnen rechtliche Relevanz im Beschwerdeverfahren nicht zu.

Das Beschwerdevorbringen, die Deckblätter für die einzelnen Modekataloge seien eigene Gegenstände, weswegen auch die Kosten für das Schrumpfen dieser Deckblätter nicht den Modekatalogen zuzurechnen seien, ist unbeachtlich, weil den erklärten Warenwerten der Modekataloge für Herbst 1980 nur Kosten für Lithos und Sätze, Filme sowie Transporte hinzugerechnet wurden.

Die belangte Behörde ist somit nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie - über die für - die Lieferung der Modekataloge für Herbst 1980 in Rechnung gestellten Beträge hinaus - die mit deren Lieferung im Zusammenhang stehenden Kosten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage anlässlich der Einfuhr hinzugerechnet hat.

C Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Der Beschwerdeführer rügt, dem angefochtenen Bescheid mangle eine eigenständige Begründung. Weiters habe die belangte Behörde praktisch keine Feststellungen getroffen, sodaß die Überprüfung des angefochtenen Bescheides sehr erschwert, bzw unmöglich sei. Die belangte Behörde habe sich überhaupt nicht mit den Kosten für Kuverts und Kuvertierungen auseinandergesetzt. Auch die Frage der Kosten für Transporte sei nur am Rand gestreift worden. Im angefochtenen Bescheid habe die belangte Behörde - im Gegensatz zu ihrem Vorhalten vom 26. August 1982 und vom 8. Mai 1985 - festgestellt, die erklärten Warenwerte seien um Kosten für Schrumpfen erhöht worden. Die belangte Behörde habe somit im Endeffekt überhaupt nicht dargelegt, wie der Hinzurechnungsbetrag je Katalog ermittelt worden sei. Sie habe auch nicht geprüft, ob nicht etwa im nachhinein Entgeltminderungen vereinbart worden wären. Schließlich habe sie die Möglichkeit außer acht gelassen, daß auch in Zukunft mit den hergestellten Lithos weitere Kataloge oder Teilbereiche derselben gedruckt werden könnten und nicht beachtet, daß ein Großteil der Modekataloge für Herbst 1980 im Ausland verblieben sei. Aus all diesen Umständen ergebe sich, daß die hinzugerechneten Beträge jedenfalls unrichtig seien.

Diese Rügen gehen ins Leere. Die belangte Behörde hat den nunmehr angefochtenen Bescheid wenn auch knapp, so doch ausreichend begründet, was sich auch aus dem sonstigen Beschwerdevorbringen ergibt. Der Beschwerdeführer hat die Richtigkeit der Feststellungen des Prüfers im Verwaltungsverfahren nicht bezweifelt, sondern nur eine andere Rechtsansicht vertreten. Da die belangte Behörde die Feststellungen des Prüfers ebenfalls als richtig angesehen hat, war sie in der Folge auch nicht verpflichtet, von sich aus weitere Ermittlungen vorzunehmen. Mangels Hinzurechnung von Kosten für Kuverts und Kuvertierungen konnte sich die belangte Behörde mit der Höhe derselben nicht auseinandersetzen. Gegen die Höhe der vom Prüfer festgestellten Transportkosten wurde im Verwaltungsverfahren kein Einwand erhoben, sodaß sich diesbezüglich weitere Ausführungen der belangten Behörde erübrigten. Richtig ist, daß die belangte Behörde in der Sachverhaltsdarstellung des angefochtenen Bescheides ausgeführt hat, es seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch das Zollamt Bregenz auch Kosten für Schrumpfen berücksichtigt worden. Diese Ausführungen sind offensichtlich unrichtig, widersprechen sie doch sowohl den Feststellungen des Prüfers als auch den Vorhalten der belangten Behörde vom 26. August 1982 und vom 8. Mai 1985. Die belangte Behörde hat offensichtlich wegen der Vielfalt der zu erledigenden Berufungen - ebenso wie auch der Beschwerdeführer - Sachverhaltselemente verschiedener Verfahren verwechselt. Auch der Beschwerdeführer spricht in seiner Berufung und in seinen ergänzenden Schriftsätzen immer wieder von Kosten für Schrumpfen, aber auch für Deckblätter, obwohl ihm auf Grund der Niederschrift vom 10. September 1980 bekannt gewesen sein mußte, daß bei den Modekatalogen für Herbst 1980 derartige Kosten überhaupt nicht angefallen sind. Der Umstand, daß der belangten Behörde in ihrer Sachverhaltsdarstellung ein nicht relevanter Fehler unterlaufen ist, führt jedoch nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides. Dem Beschwerdeführer war sowohl aus der eben erwähnten Niederschrift als auch aus den vorher erwähnten Vorhalten der belangten Behörde die Ermittlung der

Bemessungsgrundlage bzw. die Erhöhung des erklärten Entgeltes je Modekatalog für Herbst 1980 um 0,1735 sfr bekannt. Die vom Prüfer vorgenommene und sodann von der belangten Behörde in ihren Vorhalten übernommene Berechnung stellt die ermittelten Kosten - ausgehend von den vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Rechnungen - in einfacher und übersichtlicher Form dar. Dem Beschwerdeführer wäre es daher leicht möglich gewesen, die Berechnung der Abgabenbehörde nachzuvollziehen und ihre tatsächliche, bzw rechnerische Unrichtigkeit zu behaupten. Er hat sich jedoch im Verwaltungsverfahren zu dieser Berechnung niemals in concreto geäußert, sondern diese stets nur aus rechtlichen Erwägungen als unrichtig bezeichnet. Auch in der Beschwerde zeigt er nicht auf, inwieweit diese Berechnung unrichtig wäre. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren niemals auch nur angedeutet, im nachhinein seien vom Schweizer Lieferanten Entgeltsminderungen gewährt worden. Die belangte Behörde war daher - wie bereits ausgeführt - bei der gegebenen Sachlage nicht verpflichtet, ohne jeglichen Anhaltspunkt Ermittlungen in diese Richtung zu pflegen. Hinsichtlich des vom Beschwerdeführer in Zukunft als „möglich“ angesehenen Nachdruckes von Modekatalogen oder Teilen derselben wird auf die Ausführungen unter B verwiesen. Die Behauptung, ein Großteil der Modekataloge für Herbst 1980 sei im Ausland verblieben, ist aktenwidrig. Tatsächlich wurden - wie vom Beschwerdeführer selbst bekannt gegeben und der Berechnung des Prüfers zu Grund gelegt - etwas weniger als die Hälfte der Modekataloge für Herbst 1980 in das Inland verbracht.

Der Beschwerdeführer hat weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde dargelegt, wie seiner Ansicht nach - abgesehen von den den Warenerklärungen beigeschlossenen und von ihm im Zug der Betriebsprüfung-Zoll vorgelegten Rechnungen - die Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Verzollung der Modekataloge für Herbst 1980 zu ermitteln gewesen wäre. Es fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, daß es rechtswidrig war, wenn die belangte Behörde die vom Prüfer ermittelte Bemessungsgrundlage als richtig angesehen hat.

Somit erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet. Sie war gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl Nr 243.

Hinsichtlich der nicht in der Amtlichen Sammlung enthaltenen zitierten hg Erkenntnisse wird an Art 14 Abs 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl Nr 45/1965, erinnert.

Wien, am 17. November 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1987160147.X00

Im RIS seit

15.02.2021

Zuletzt aktualisiert am

15.02.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at