



Zoll-Senat 2 (L)

**UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT**

GZ. ZRV/0082-Z2L/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, 1090 Wien, Währingerstrasse 2-4, vom 17. Oktober 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 14. September 2000, ZI. 100/31744/99-8, betreffend Zollschuld 2000 entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid des Zollamtes vom 16. Februar 2000, Zahl: 100/31744/99-6 wurde für die Beschwerdeführerin (Bf) festgestellt, dass gemäß Art 203 Zollkodex (ZK) Abgaben (Zoll, Antidumpingzoll und Einfuhrumsatzsteuer) sowie eine Abgabenerhöhung nach § 108 Abs 1 ZolIR-DG in Höhe von insgesamt ATS 139.281,00 (€ 10.121,95) entstanden sind.

Begründet wurde der Abgabenbescheid damit, dass die Bf. die streitverfangene Ware (800 SAC, Monosodium Glutamate 30-60 mesh) papiermäig am 5.1.1999 in das Zolllager Typ C der Bf eingelagert habe. Tatsächlich sei die Ware aber in das Inlandslager eines anderen Unternehmens eingestellt worden.

Mit Berufung vom 16. März 2000 wurde form- und fristgerecht Berufung erhoben. Die Bf. führt im Wesentlichen aus, dass die Zollschuld nicht durch Entziehen nach Art 203 ZK entstanden sei, da sich das Inlandslager in unmittelbarer Nähe des Zolllagers befand. Wenn

überhaupt könne nur eine Pflichtverletzung nach Art 204 ZK vorgeworfen werden, die aber durch Art 859 Z 5 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) geheilt sei, da es sich nur um einen EDV-Fehler gehandelt habe. Außerdem sei die Ware nachweislich wieder zu einem Zollverfahren zugeführt worden, da sie mittels Versandverfahren wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt wurde. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Erstattung/Erlass der Abgaben nach Art 239 ZK iVm 899 ff ZK-DVO sowie ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 14. September 2000, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die bescheiderlassende Behörde begründete die Abweisung wie folgt:

"Sobald der Zollverwaltung auch nur vorübergehend die Möglichkeit genommen wurde, das Vorhandensein oder den Verbleib der Ware, die der zollamtlichen Überwachung unterliegt, zu prüfen, ist das Ziel der zollamtlichen Überwachung gefährdet. Die zollamtliche Überwachung ist demgemäß ihrem Wesen nach eine fortdauernde Maßnahme, die nicht unterbrochen werden kann, ohne dass mit der Unterbrechung die Überwachung entfällt. Wenn nunmehr - wie im vorliegenden Fall - im Zuge einer derartigen zollamtlichen Prüfung (Lagerüberwachung) festgestellt wird, dass die streitverfangene Ware nie in dem in der Bestandsaufzeichnung angeführten Lager deponiert wurde, sondern von Anfang an einem anderen Ort - ohne dies dem Zollamt bekannt zugeben und dadurch die Möglichkeit einer Überwachung genommen zu haben - so ist dieser Sachverhalt unter den Tatbestand des Art. 203 Abs. 1 und 3 ZK zu subsumieren. Das im konkreten Fall gegebene Naheverhältnis des angeblichen Lagerortes zum tatsächlichen Lagerungsort der Ware kann die Tatsache, dass die in Rede stehende Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden ist, nicht ungeschehen machen. Der Lagerungsort der Ware war von Lagerungsbeginn an falsch dokumentiert, wodurch eindeutig die Anhaltspunkte bezüglich des Verbleibs der Ware fehlten. Die Bereitschaft des Lagerhalters, über den Verbleib der Ware Rede und Antwort zu stehen, ist von keinerlei Relevanz. Körperlich war die Ware nie in dem in der Bestandsaufnahme angeführten Lager eingelagert, wodurch sie der zollamtlichen Überwachung entzogen wurde und gegenüber dem Lagerhalter die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 ZK geltend zu machen war".

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2000 wurde form- und fristgerecht Beschwerde erhoben. Geltend gemacht wurde eine unrichtige rechtliche Beurteilung und wesentliche Verfahrensfehler.

Der Bf führt aus, dass die belangte Behörde zu Unrecht ein Entziehen nach Art. 203 Abs. 1 ZK angenommen habe, da die Ware sich in unmittelbarer Nähe des Zolllagers befunden habe und auch vom prüfenden Zollorgan kontrolliert worden sei. Der Zollverwaltung sei nicht einmal vorübergehend die Möglichkeit genommen worden, das Vorhandensein oder den Verbleib der Ware zu prüfen. Es könne allenfalls Art. 204 ZK zur Anwendung kommen, da die Bf. in ihrer EDV die Einlagerung in ein Sonderlager nicht vermerkt habe. Diesfalls liege aber weder ein

Entziehungsversuch noch grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vor (Arbeitsfehler). Außerdem sei fast die gesamte Menge der entsprechenden Ware mit Versandschein T1 nachweislich ausgeführt worden. Die restliche Menge befindet sich im Zolllager.

Auf Befragen durch den UFS stellte das Zollamt mit Schreiben vom 19. Juli 2005 fest, dass die Bf. als verlässlicher Lagerhalter bekannt war, welcher niemals wirklich negativ aufgefallen sei.

Im weiteren Ermittlungsverfahren wurden der Bf. folgende Fragen gestellt, die wie folgt beantwortet wurde:

1) Im Zuge einer Lagerkontrolle am 19.1.1999 wurde vom betreffenden Zollorgan festgestellt, dass 20.280 kg der Ware "Monosodium Glutamate 30-60" (800 Pst. 2-46/98; LP) mit 5.1.1999 nur buchmäßig in das Zolllager der Bf. eingelagert wurde. Tatsächlich befand sich die ggstl. Ware im Inlandslager der Firma Z. Können Sie diese Feststellungen bestätigen?

Dazu führte die Bf. aus, dass sich die ggstl. Lagerräumlichkeiten in einem Gebäude am Hafen befanden, dass sowohl als Zolllager der Bf., als auch als Inlandslager der Firma Z benutzt wurde. Das Inlandslager befand sich in der Halle A1, das Zolllager in der Halle A2. Die Halle A1 sei nur über den Haupteingang beim Eingang in der Halle A2 erreichbar. Die Laderampe befand sich unmittelbar vor der Halle A1. Die Einlagerungen vom Bahnanschluss in beide Lager erfolgten über diese Laderampe, dh Waren, die in das Zolllager eingelagert wurden, mussten zuvor durch das Inlandslager befördert werden. Diese beiden Hallen seien durch ein Brandschutztor getrennt gewesen. Es werde auf den beiliegenden Plan verwiesen.

2) Nach der Aktenlage befindet sich das Inlandslager in unmittelbarer Nähe des (ehemaligen) Zollagers. Wie weit sind (waren) beide Lager ungefähr voneinander entfernt?

Stellungnahme der Bf.: Die gegenständliche Ware sei am 5.1.1999 über die Laderampe Halle A1 eingelagert und im Lagerblatt Zolllager aufgenommen worden, tatsächlich sei die Ware aber ins Inlandslager (14m entfernt) verbracht worden. Es wurde versehentlich unterlassen, den Vermerk "Sonderlager" einzutragen.

3) War es üblich, dass Gemeinschafts- oder Nichtgemeinschaftswaren in das Inlandslager der Z verbracht werden oder handelte es sich dabei um einen Einzelfall?

Stellungnahme der Bf.: Es habe sich um einen singulären Einzelfall gehandelt. Das Zollamt habe generell eine "Sonderlagerung" genehmigt, nur durch einen Tippfehler bei der Eingabe in die EDV sei dies unterlassen worden. Die Überwachungszollstelle sei über alle Tätigkeiten immer informiert gewesen.

4) Als "ermächtigter Lagerhalter" wurden der Bf. umfangreiche Verfahrensvereinfachungen gewährt. Laut Beilage 1 zur Anlage 2 ist (war) L als Hauptverantwortlicher genannt. Welche Maßnahmen zur

---

Sicherung des Lagerverkehrs wurden generell und welche besonderen Maßnahmen wurden infolge der Lagerüberwachung vom 19.1.1999 getroffen, um die zollamtliche Überwachung nicht zu gefährden? (Aufgabenverteilung, Schulung der Mitarbeiter etc)? Gibt es dazu geeignete Nachweise, die vorgelegt werden können?

Stellungnahme der Bf.: Die Bf. verweist auf das Vorhandensein von gut geschulten und ausgebildeten Fachkräften und auf die Ausübung der Kontrolle durch den ehemaligen Geschäftsführer, L. Es sei auch eine entsprechende Software zur Anwendung gekommen.

5) In Punkt 8.6. der Anlage 2 der Lagerbewilligung heißt es:

"Sonderlagerung"

Sofern unumgänglich, kann die Lagerung sperriger Waren außerhalb des im Plan (Anlage 1, Punkt 2.) eingezeichneten dauernden Zolllagerbereiches erfolgen. Der genaue Lagerort gilt für diese Waren damit vorübergehend als zusätzlicher Teil des Zolllagers. In den Bestandsaufzeichnungen ist der Vermerk "Sonderlagerung", der genaue Lagerort, die Nämlichkeitsfesthaltung (analog Punkt 5.4. bzw. Punkt 7.5.) und eine Überwachungsfrist von sechs Monaten (für diesen vorübergehenden Lagerbereich) zu vermerken. Die Zustimmung der Überwachungszollstelle ist, sofern sich der Lagerort nicht beim Zolllager befindet und für alle Fristverlängerungen einzuholen."

Welche besonderen Vorkehrungen wurden getroffen, um die Einhaltung dieser Bestimmung zu gewährleisten?

Stellungnahme der Bf.: Sämtliche Mitarbeiter seien instruiert gewesen und es habe überdies auch regelmäßig stichprobenartig Kontrollen gegeben.

6) Im Punkt 7 der Beschwerde wurde ausgeführt, dass - bis auf eine geringe Menge - die gesamte dementsprechende Ware mit T 1 wieder ausgeführt und der restliche Teil wieder eingelagert wurde. Können Sie diesen Vorgang bestätigen bzw. möchten Sie diesem Vorbringen etwas hinzufügen? Es wird ersucht, diese Ausführungen zu konkretisieren.

Stellungnahme der Bf.: Die Bf. führt aus, dass sämtliche Waren aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft mittels T1 ausgeführt worden seien.

Dieses Schriftstück wurde auch dem Zollamt zur Stellungnahme übermittelt. Das Zollamt führte dazu aus, dass die Bf. als verlässlicher Lagerhalter bekannt war. Die Bf. führe aber seit März 2004 kein Zolllager mehr.

Zum Sachverhalt wurde auch die Zeugin I wie folgt befragt:

1) Welche Funktion hatten Sie im Unternehmen zu diesem Zeitpunkt?

Aussage: Die Zeugin führt aus, dass sie in der Zeit vom 1.1.1998 bis 4.11.2003 Prokuristin bei der Bf. war. Zu ihren Aufgaben zählte die Abwicklung der Disposition der LKW-Transporte, Erledigung der Eingangs- und Ausgangsfakturierung, allgemeine Bürotätigkeiten sowie die Vertretung des Geschäftsführers bei seiner Abwesenheit.

2) Wie war die interne Struktur der Lagerverwaltung des Zolllagers der Bf. Dh insbesondere wie viele Mitarbeiter umfasst dieser Tätigkeitsbereich und welche Zuständigkeiten bestanden im Jahr 1999?

Aussage: Die Leitung des Lagers, dh auch des Zolllagers oblag im Jänner 1999 dem L. Die manuellen Lagertätigkeiten seien durch Lagerpersonal der Z vorgenommen worden (Herrn C und Herrn S als zugelassene Personen). Diesbezüglich habe es eine mündliche Vereinbarung gegeben.

3) Bitte geben Sie die Namen der zuständigen Personen vom Jänner 1999 an. Arbeiten diese Personen noch im Betrieb?

Aussage: Abgesehen von der eigenen Person arbeite heute keine der genannten Personen mehr im Betrieb.

4) Der Rechtsvertreter bringt vor, dass Mitarbeiter der Bf. ständig auf Schulungen geschickt wurden und werden. Welcher Art waren und sind diese Schulungen? Verfügen Sie über etwaige Nachweise?

Aussage: Sämtliche Personen seien bei Beginn der Zolllagertätigkeit eingeschult worden (Firma D) und besuchten Seminare. Auf Wunsch könne Einblick in die Unterlagen gewährt werden.

5) Gibt es noch betriebsinterne Aufzeichnungen über Anweisungen bzgl. Einhaltung des Zollrechts durch den damaligen Geschäftsführer, Herrn Peter L. ? Wenn ja wird ersucht diese vorzulegen.

Aussage: Schriftliche Aufzeichnungen gebe es nicht mehr, es seien die Mitarbeiter in "Gesprächen" und "Runden" regelmäßig belehrt worden. Es habe auch strichprobenartige Überprüfungen gegeben.

6) Wie lautet die aktuelle Zustelladresse von Herrn Peter L. ?

Aussage: Die Zeugin gibt die Zustelladresse an.

7) Wenn - wie vorgebracht wird - ständig Kontrollen stattgefunden haben, wie ist es möglich, dass über einen Zeitraum von knapp 2 Wochen von keinem Mitarbeiter erkannt wurde, dass die ggstl. Ware niemals in das Zolllager eingelagert wurde?

Aussage: Die Zeugin verweist darauf, dass der Fehler ausschließlich darin gelegen war, den Vermerk Sonderlagerung nicht einzugeben. Es sei nur deswegen zu einer Sonderlagerung gekommen, weil das Lager randvoll gewesen sei.

8) Gab es besondere Gründe, dass die ggstl. Ware in das Inlandsregister der Z im Inlandsregister eingelagert wurde?

---

Aussage: Die Zeugin verweist wiederum auf den Grund der Sonderlagerung.

9) Gab es eine Art Nutzungsvereinbarung mit der Z über die Nutzung des Inlandsagers? Wenn ja, können Sie diese vorlegen?

Aussage: Es habe nur eine mündliche Vereinbarung gegeben, es sei zu regelmäßigen Lagergeldverrechnungen gekommen.

Die Aussage des Zeugen Herrn Peter L. stützte die Argumentation der Zeugin I.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Februar 2007, Zahl: ZRV/0073-Z2L/04 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und – nach Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen - wie folgt begründet:

„Im Punkt 8.6. der Anlage 2 der Lagerbewilligung heißt es:

“Sonderlagerung

Sofern unumgänglich, kann die Lagerung sperriger Waren außerhalb des im Plan (Anlage 1, Punkt 2.) eingeziehenen Zolllagerbereiches erfolgen. Der genaue Lagerort gilt für diese Waren damit vorübergehend als zusätzlicher Teil des Zolllagers. In den Bestandsaufzeichnungen ist der Vermerk "Sonderlagerung", der genaue Lagerort, die Nämlichkeitsfesthaltung (analog Punkt 4.4. bzw. Punkt 6.5.) und eine Überwachungsfrist von sechs Monaten zu vermerken. Die Zustimmung der Überwachungszollstelle ist, sofern sich der Lagerort nicht beim Zolllager befindet und für alle Fristverlängerungen einzuholen.“

Nach den Ermittlungen des Hauptzollamtes wurde die ggstl. Ware (800 SAC mit einer Rohmasse von 20.280,00 kg) nur EDV-mäßig in das Zolllager eingelagert (LP vom 5. Jänner 1999).

Eine tatsächliche Einlagerung hat nicht stattgefunden. Nach den vorgelegten Unterlagen befindet sich das Inlandsager in unmittelbarer Nähe des Zolllagers, d.h. ca. 14 Meter entfernt. Durch diese unmittelbare Nähe verbunden mit dem Umstand, dass nach der Niederschrift vom 19. Jänner 1999 das kontrollierende Zollorgan den Aufenthaltsort der ggstl. Ware ohne weiteres Ermittlungsverfahren in Erfahrung bringen konnte, ist zunächst strittig, ob die Zollschuld nach Art 203 oder 204 ZK entstanden ist.

Die belangte Behörde führt aus, dass schon aus diesem Grunde ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung nach Art 203 ZK abzuleiten sei. Die Bereitschaft der Bf über den Verbleib der Ware Auskunft zu erteilen, sei von keinerlei Relevanz.

Die Bf. verweist hingegen darauf, dass eine Sonderlagerung genehmigt worden sei und nur durch ein Versehen sei der Vermerk nicht angegeben worden. Diesfalls handle es sich um eine geheilte Pflichtverletzung, da ihr ein Flüchtigkeitsfehler nicht vorzuwerfen sei. Dieses Vorbringen wird auch

durch die Aussagen der beiden Zeugen bestätigt. Die Zeugin verweist überdies darauf, dass es sei nur deswegen zu einer Sonderlagerung gekommen sei, weil das Lager "randvoll" gewesen wäre.

Ein Entziehen liegt nach übereinstimmender Lehre und Rsp nur dann vor, wenn der Beteiligte nicht Willens oder in der Lage ist, den Ort anzugeben, an dem sich die unveränderte Ware befindet (Stiehle in: Schwarz/Wockenfoth, Zollkodex, Art 203 Rz 6, Stand 1997). Witte ist hingegen der Auffassung, dass dieser Umstand nur im Erstattungs-/Erlassverfahren eine Rolle spielt und es nur um die Tatfrage gehe, ob die Zollstelle noch einen Zugriff auf die Ware habe (Witte, Zollkodex<sup>4</sup>, Art 203 Rz 11).

Als Tatfrage ist nun vorerst zu klären, ob die Zollbehörde demnach einen Zugriff auf die Ware hatte oder ob ihr dieser Zugriff - wenn auch nur sehr kurzfristig - unmöglich war. Zuerst ist fest zu halten, dass die Bf. imstande war, den Ort der Ware anzugeben, wo sich die Ware befand. Nach Ansicht von Stiehle ist schon dieser Umstand ausreichend, ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung auszuschließen. In diesem Fall würde folglich Art. 204 ZK zur Anwendung kommen.

Dieser Meinung kann aber nicht gefolgt werden. Die ältere Lehre hat die Angabe des Aufenthaltsorts zwar als ausreichend empfunden, eine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung auszuschließen, entspricht aber weder der aktuellen Judikatur noch der derzeit herrschenden Lehre (Witte, aaO).

Die neben dem Zolllager gelagerte Ware Monosodium Glutamat (Geschmacksverstärker) ist nach der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes ein "weißes feines Pulver", somit keine sperrige Ware. Eine Sonderlagerung war somit nicht von der Lagerbewilligung umfasst.

Es handelt es sich um keine bewilligte "Sonderlagerung" im Sinne der Lagerbewilligung. Die Bf. hat somit die Waren ohne Bewilligung der Zollstelle aus dem Zolllager entfernt. Bei bewilligten Sonderlagerungen vertritt der VwGH die Ansicht, dass das Fehlen der entsprechenden Vermerke in den Bestandsaufzeichnungen über das vorübergehende Entfernen als Pflichtverletzung nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK zu beurteilen sei (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0054).

Seitens der Bf. wurde aber weder eine eigene Bewilligung der Zollbehörde eingeholt, noch war eine Sonderlagerung bewilligt. Mit *Witte* ist unter Verweis auf die Judikatur des EuGH durch den UFS damit festzustellen (*Witte*, Kommentar<sup>4</sup>, Art. 203 Rz 11, EuGH 1.2.2001, C-66/99, ZfZ 2001, 121), dass jede von der zuständigen Zollbehörde nicht genehmigte Entfernung einer Ware aus dem Zolllager eine Entziehung im Sinne von Art. 203 Abs. 1 ZK darstellt. Die Ware befand sich nicht dort, wo sie laut den Bestandsaufzeichnungen sein musste. Ein nicht bewilligter Ortswechsel im Zolllagerverfahren ist nach Ansicht des UFS nur dann als heilbare Pflichtverletzung unter Art. 204 Abs. 1 Buchst. a ZK zu subsumieren, wenn der Ortswechsel in den Bestandsaufzeichnungen dokumentiert ist und so auch laut den vorhandenen Unterlagen für die Zollbehörde überprüfbar ist, wo sich die Ware befindet. Eine lediglich mündliche Auskunft des Lagerhalters, wo sich die Ware befindet, ist nicht ausreichend, ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung zu verhindern. Aus den o.a. Sach- und Rechtsgründen, war wie im Spruch des Bescheides ausgeführt zu entscheiden. Damit erübrigts sich ein Eingehen auf das Vorbringen hinsichtlich des Heilungstatbestandes nach Art 859 ff ZK-DVO."

In der Folge wurde nach Art. 131 B-VG Beschwerde an den VwGH erhoben. Der UFS hat die Bf. daraufhin mit Entscheidung vom 27. Juli 2007, ZRV/0073-Z2L/04 klaglos gestellt. Der VwGH hat am 20. November 2007 mit E 2007/16/0063-7 den Beschluss gefasst, das Verfahren einzustellen. Damit ist das Beschwerdeverfahren vor dem UFS wiederum unerledigt. Mit Schreiben vom 30. April 2008, Zahl: ZRV/0082-Z2L/08 wurde der Bf. wie folgt Parteiengehör erteilt:

„Aufgrund des mit 20. November 2007, Zahl: 2007/16/0063-7 durch den VwGH eingestellten Verfahrens betreffend Beschwerde gegen den Bescheid des UFS vom 21.2.2007, Zi. ZRV/0073-Z2L/04 wird hiermit das Verfahren wieder fortgesetzt, da der angefochtene Bescheid durch Bescheid des UFS vom 27. Juli 2007, Zi. ZRV/0073.Z2L/04 aufgehoben wurde.“

Die Unabhängige Finanzsenat vertrat in der angefochtenen und klaglos gestellten Entscheidung vom 21. Februar 2007, Zahl: ZRV/0073-Z2L/04 die Auffassung, dass es sich bei der Lagerware um kein sperriges Gut handle. Nach allgemeinen logistischen Grundsätzen werden darunter vor allem „großvolumige oder großdimensionierte WarenSendungen oder Güter, die nicht stapelbar sind“, verstanden.

Laut Gutachten der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes handelt es sich um ein „feines, weißes Pulver“, das aufgrund seiner Beschaffenheit nach Ansicht des UFS jedenfalls als „nicht sperrig“ zu bezeichnen ist. Diese Frage ist nach Ansicht des UFS entscheidungswesentlich, da mit erteilter Lagerbewilligung vom 6. Mai 1998 (Anlage 2, Punkt 8.6.) eine Lagerung außerhalb des Zolllagerbereiches nur unter zwei Voraussetzungen möglich war: Zum Ersten muss es sich um sperrige Waren handeln und zum Zweiten muss diese Lagerung zusätzlich „unumgänglich“ sein.

Nach den Angaben im Lagerblatt handelt es sich um insgesamt 800 Packstücke (Säcke) mit einer Rohmasse von insgesamt 20.280 kg. Das heißt es entfallen pro Packstück etwa 23 kg Gewicht. Schon aufgrund des Gewichtes pro Packstück ist unzweifelhaft erkennbar, dass die Säcke nicht über ein derart hohes Gewicht verfügen, das es ausschließen würde, sie körperlich zu bewegen. Selbst wenn aber auf Paletten abgestellt wird, ändert dies nichts, da der Transport mittels Paletten im Handelsverkehr die Regel und nicht die Ausnahme darstellt. Wenn nämlich die Lagerbewilligung eine Sonderlagerung nur und ausschließlich für „sperrige Güter“ vorsieht, hat dies nach Auffassung des UFS den Grund, dass eine Sonderlagerung aufgrund der Sperrigkeit zweckmäßig ist. Aber selbst dann, wenn eine Sperrigkeit zu bejahen wäre, ändert dies nichts, da der Berufungswerber keine Nachweise anbot, die belegen könnten, dass die Lagerung der 800 Packstücke, oder auch ein Teil derselben, „unumgänglich“ gewesen seien.

Die Sperrigkeit einer Ware bemisst sich nach Ansicht des UFS somit nicht ausschließlich nach dem Gewicht, sondern vor allem anhand der Möglichkeit, diese mit üblichen Methoden (Hubwagen, Gabelstapler) zu bewegen. Eine Palette mit den üblichen Maßen ist jedenfalls – auch bei hohem Gewicht – mit den im Verkehr angewendeten Methoden – körperlich zu bewegen, ja stellt sogar sehr häufig den Regelfall dar. Eine Sperrigkeit ist nach Ansicht des UFS nicht schon dann gegeben, wenn

eine Ware nicht mit der Hand, d.h. mit eigener Körperkraft, zu bewegen ist. Nach dem derzeitigen Aktenstand gibt es keine Hinweise, weshalb die Säcke und auch die Paletten nicht – wie im Verkehr üblich – stapelbar sein sollten oder aufgrund der Eigenschaften der Waren nicht eingelagert hätten werden können. Sofern der Berufungswerber meint, dass auf das „Gesamtvolumen“ abzustellen sei, ist festzuhalten, dass nicht eine einzige Ware mit einem Umfang von 55 m<sup>2</sup> oder 55m<sup>3</sup> eingelagert wurde, vielmehr 800 Packstücke Gegenstand des Verfahrens sind, allenfalls Paletten. Überdies ist festzuhalten, dass die Lagerfläche des Lagers 499m<sup>2</sup> betrug. Die 800 Packstücke umfassten somit nur knapp 11% des gesamten Zolllagers. Auch daraus ist ersichtlich, dass – selbst bei Bejahen einer Sperrguteigenschaft – eine Sonderlagerung nicht „unumgänglich“ gewesen ist. Allenfalls hat die Bw. es verabsäumt, eine Vergrößerung des Zolllagers zu erwirken. Ergänzend wird ausgeführt, dass nach dem derzeitigen Aktenstand der UFS weiterhin der Ansicht ist, dass ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung vorliegt (*Witte*, Kommentar, Art. 203 ZK Rz 11 und dazugehöriges Beispiel), da nach dem derzeitigen Stand des Ermittlungsverfahrens kein Sperrgut vorliegt, keine Bewilligung für den Ortswechsel erwirkt wurde, somit eine Sonderlagerung nicht genehmigt war und überdies die Ortsveränderung in den Bestandsaufzeichnungen nicht dokumentiert war und zwar weder mit dem Vermerk „Sonderlagerung“, noch mit dem genauen Lagerort oder durch eine Nämlichkeitsfesthaltung. Eine Pflichtverletzung liegt nach dem Beispiel von *Witte* nur dann vor, wenn ein nicht bewilligter Ortswechsel in den Bestandsaufzeichnungen dokumentiert ist. Diese Dokumentation wurde aber verabsäumt. Nach dem derzeitigen Stand des Ermittlungsverfahrens wurde aber ein nicht bewilligter Ortswechsel in den Bestandsaufzeichnungen gerade nicht erfasst. Die Bf. wird eingeladen, innerhalb einer Frist von drei Wochen allenfalls weitere Nachweise zu erbringen, um ihr Vorbringen zu stützen.“ Mit Schreiben vom 23. Mai 2008 wurde wie folgt eingewendet:

„Zu dem Schreiben vom 30.4.2008 wird namens der Bf. wie folgt Stellung genommen:

“1. Unter einem wird eine Lagerliste zum Stand 5.1.1999 (vgl. Faxzeile) vorgelegt: Daraus ergibt sich, dass im Zolllager auf (nur) 499m<sup>2</sup> damals 179.819,50kg (also rund 80t) eingelagert waren, im Inlands Lager lediglich 33.111 kg. An genau diesem Tag (5.1.1999) sind allerdings dann die gegenständlichen 20.280kg eingelagert worden. Diese hatten in dem mit dem Bestand bereits vollständig gefüllten Zolllager keinen Platz.

Beweis: beiliegende Zolllagerliste; Frau I; weitere Beweise vorbehalten.

2. Es mag schon sein, dass es sich bei dem gegenständlichen Gut (Monosodium) um ein feines, weißes Pulver handelt.

a) Die Warenbeschaffung des Gutes selbst ist allerdings nicht entscheidend: Entscheidend ist, wie das Gut vom Kunden/Lieferanten zusammengestellt bzw. verpackt angeliefert wird. Spediteuren und/oder Lagerhaltern ist es nämlich nicht gestattet, die Ware zu öffnen, umzupacken oder die vom Absender gewählte Verpackung zu beschädigen: Dies kann zu Beschädigung oder Verschmutzung der Ware, aber auch zu deren völliger Unverwertbarkeit führen.

b) Wie aus dem Lagerblatt hervorgeht, war die gegenständliche Lieferung von 800 Säcken auf 40 Paletten mit je 20 Säcken, mit einem Nettogewicht von je 500kg/Palette, je Sack daher 25kg

Nettogewicht, verpackt. Nun ist schon ein Sack von netto 25kg nicht mehr leicht beförderbar, heb- oder verschiebbar: Allein das Gewicht eines solchen Sackes ist um beispielsweise 25% höher als das maximal zulässige Gewicht eines Gepäckstückes, das ein Flugpassagier aufgeben kann.

c) Hinzu kommt aber noch Folgendes: Die Säcke wurden in Großcontainern angeliefert und mussten - so die von der Bf. einzuhaltende Anweisung - zu je 20 Säcke auf einer Palette geschichtet und -weil ansonsten ein Transport und auch eine Einlagerung gar nicht möglich war -entsprechend auf der Palette durch entsprechende Verpackungshilfsmittel (Folie, Bebänderung) gesichert werden: Jede einzelne Palette hatte eine Abmessung von 130x90cm in der Grundfläche und waren darauf 20 Säcke geschichtet, sodass jede Palette ein Gewicht von rund 500kg (also einer halben Tonne!) hatte: Jede Palette hatte weiters einen Flächenbedarf von 1, 17m<sup>2</sup>. Für 40 Paletten war daher eine Fläche von rund 50m<sup>2</sup> erforderlich: Eine Fläche von 50m<sup>2</sup> (entspricht der Fläche von ca. 4 (!) herkömmlichen Zimmern) war (vgl. Punkt 1.) in dem Zolllager einfach nicht frei.

d) Das Ausmaß der Säcke betrug 70x45x15 cm: Je 20 Säcke auf einer Palette (5-Lagen a 4 Säcke) ergaben somit Ausmaße von 140x90x110 cm, somit ein Volumen von rund 1 ,4m<sup>3</sup>. Das Gesamtvolumen der 40 Paletten betrug daher rund 55m<sup>3</sup>.

Derartige große Paletten sind nicht regalfähig und konnten daher auch nicht in die Regale (abgesehen davon, dass im Zolllager ohnedies kein Platz mehr war) eingelagert werden.

e) Hinzu kommt, dass die Paletten nicht stapelbar waren, weil auf die Paletten mit den insgesamt 20 Säcken (mehrlagig geschichtet) keine weitere Palette mit weiteren 20 Säcken (mehrlagig) aufgestapelt werden konnte. Die Säcke waren aus Papier und recht glatt und damit rutschig: Eine Überstapelung von Paletten hätte die Gefahr einer Beschädigung der Ware und/oder der Verpackung (Platzen) herbeigeführt, ganz abgesehen davon, dass aufgrund der Unebenheit der Unterlage (20 Säcke, 5-lagig auf einer Palette) eine Überstapelung auch aus Sicherheitsgründen gar nicht möglich gewesen wäre.

Beweis: I und Peter L. ; Sachverständiger aus dem Verpackungs- und Lagergewerbe; sonst wie bisher.

3. a) Weiters wird auf die Beschwerde vom 17.10.2000, insbesondere das dortige Vorbringen, dass die gesamte Ware zwischenzeitlich in einem Versandverfahren T1 aus dem Zollgebiet der EU ausgeführt wurde und somit nachweislich keine Verbringung in das Inland erfolgte, verwiesen: Die von den Abgabenbehörden der Bf. zur Last gelegte irrtümliche, infolge eines Flüchtigkeitsfehlers eines Sachbearbeiters erfolgte Unterlassung der Eingabe " Sonderlager" in der EDV-Buchhaltung, hat daher nachweislich zu keiner Abgabenverkürzung geführt.

b) Es wird weiters auch auf die -selbst im zwischenzeitlich aufgehobenen Bescheid ZRV/0073-Z2L/04 nicht bestrittenen -Situation der beiden Lager verwiesen: Gegenständliche Waren wurden unmittelbar neben dem Zolllager, nur wenige Meter von der die beiden Lager trennenden Brandschutztür gelagert.

---

Hinzuweisen ist auch darauf, dass alle Waren, auch die, die letztlich in das Zolllager eingelagert wurden, zuvor durch das Inlandslager befördert werden mussten.

c) Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand der Einlagerung in der Lagerbuchhaltung vermerkt war, somit auch der genaue Lagerort in der Lagerbuchhaltung dokumentiert wurde: Unterlassen wurde lediglich der Vermerk "Sonderlagerung" in der Lagerbuchhaltung; diesbezüglich wird auf das Vorbringen in der Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde vom 5.4.2007 verwiesen.

Beweis: im Verfahren vorgelegte Urkunden; Zeugeneinvernahmen; weitere Beweise vorbehalten.4. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass das Abgabenverfahren nunmehr bereits über 9 Jahre (!) dauert: Mit einer solchen langen Verfahrensdauer ist die Bf. jedoch in ihrem Recht auf ein "Fair Trial" verletzt."

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Im Beschwerdefall sind die zollrechtlichen Bestimmungen maßgebend, die in dem Zeitpunkt anzuwenden waren, in dem die Zollschuld nach Annahme des Hauptzollamtes entstanden war. Die Zollschuld ist nach Ansicht der belangten Behörde am 5. Jänner 1999 durch Nichteinlagerung der ggstl. Ware in das Zolllager der Bf. entstanden. Es sind demnach die Bestimmungen der ZK-DVO Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993 idF Verordnung (EG) Nr. 1677/98 der Kommission vom 29. Juli 1998, ABI L 212/18 vom 30. Juli 1998 anzuwenden.

Gem. Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1) entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 ZK genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben.

Gem. Art. 204 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat. Zolllager können nach Art. 99 ZK öffentliche oder private Zolllager sein.

- "Öffentliche Zolllager" sind Zolllager, die jedermann für die Lagerung von Waren zur Verfügung stehen;

---

- "private Zolllager" sind Zolllager, die auf die Lagerung von Waren durch den Lagerhalter beschränkt sind. Lagerhalter ist derjenige, der eine Bewilligung für den Betrieb eines Zolllagers erhalten hat. Der Einlagerer ist die Person, die durch die Anmeldung zur Überführung von Waren in das Zolllagerverfahren gebunden ist, oder die Person, der die Rechte und Pflichten dieser ersten Person übertragen worden sind.

Bei dem verfahrensgegenständlichen Zolllager handelt es sich um ein Lager des Typs C (Art. 99 zweiter Anstrich ZK iVm Art. 504 Abs. 1 dritter Anstrich ZK-DVO). Der Lagerhalter ist für die sich aus Art. 101, 102 Abs. 2 ZK ergebenden Pflichten hinsichtlich des Betriebes des Zolllagers und der Abwicklung des Zollverfahrens verantwortlich.

Art. 101 ZK bestimmt, dass der Lagerhalter dafür verantwortlich ist, dass

- a) die Waren während ihres Verbleibs im Zolllager nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden,
- b) die Pflichten, die sich aus der Lagerung der Waren im Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden und
- c) die in der Bewilligung festgelegten besonderen Voraussetzungen erfüllt werden.

Gem. Art. 102 Abs. 2 ZK ist der Einlagerer dafür verantwortlich, dass die Pflichten die sich aus der Überführung in das Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden.

Der Beteiligte muss gem. Art. 525 Abs. 1 ZK-DVO eine Bewilligung für das vorübergehende Entfernen von Waren aus einem Zolllager von Fall zu Fall schriftlich bei der Überwachungszollstelle beantragen, bevor er die Waren aus dem Zolllager entfernt.

Der Antrag auf Bewilligung des vorübergehenden Entfernens muss nach Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle alle Angaben enthalten, die für die Einhaltung der Vorschriften über das Zolllagerverfahren erforderlich sind. Wird dem Antrag stattgegeben, so erteilt die Überwachungszollstelle die Bewilligung, indem sie auf dem Antrag einen entsprechenden Vermerk sowie ihren Dienststempel anbringt. In diesem Fall gilt Art. 502 ZK-DVO sinngemäß.

Gem. Art. 525 Abs. 3 ZK-DVO kann in der Bewilligung zum Führen eines Zolllagers angegeben werden, dass ein vorübergehendes Entfernen der Waren aus dem Zolllager zulässig ist. Die Mitteilung an die Überwachungszollstelle über das vorübergehende Entfernen, die in der von dieser festgelegten Form zu erfolgen hat, ersetzt in diesem Fall den Antrag nach Absatz 1.

Zum Begriff "Entziehen", den die Gemeinschaftsregelung nicht definiert, führt der Europäische Gerichtshof (EuGH) in seinem Urteil vom 1.2.2001, C-66/99, ab Abs. 47 aus:

"... dass der Begriff der Entziehung ... so zu verstehen ist, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der in Artikel 37 Absatz 1 des Zollkodex vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.

48. Zudem ist es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 203 Absatz 1 des Zollkodex nicht erforderlich, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern es müssen nur objektive Voraussetzungen, wie insbesondere das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsort zu dem Zeitpunkt erfüllt sein, zu dem die Zollbehörde die Beschau dieser Ware vornehmen möchte."

Nach ständiger Rechtsprechung ist die zollamtliche Überwachung ihrem Wesen nach eine fortdauernde Maßnahme, die nicht unterbrochen werden kann, ohne dass mit der Unterbrechung die Überwachung entfällt. Die Überwachung erfordert nicht, dass die Zollverwaltung die Ware ständig auch bewacht, sie muss aber immer die Möglichkeit zur Kontrolle haben.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 7.12.2004, VII R 21/04, für Recht erkannt:

"Der Begriff der Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung umfasst jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird. Es kommt nicht darauf an, ob die Zollbehörde tatsächlich eine solche Prüfung durchzuführen beabsichtigt und ob der Beteiligte die Waren der Zollbehörde zu einer solchen Prüfung zur Verfügung stellen könnte. Entscheidend ist allein, dass die Zollbehörde - wenn auch nur vorübergehend - objektiv nicht in der Lage ist, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen."

Nachfolgend wird auf die Einwendungen näher eingegangen:

**Zu Punkt 3b) des Vorbringens hinsichtlich der Führung der Bestandsaufzeichnungen und der örtlichen Lage der Lager:**

Im gegenständlichen Fall ist die Zollbehörde auf Grund der vorliegenden Aufzeichnungen davon ausgegangen, dass sich die betreffenden Waren im Zolllager befinden. Dort hatte die Zollbehörde jedoch keinen Zugriff auf die Ware, da diese in das Inlandslager der Z verbracht worden war. Erst nach Befragung des Ansprechpartners bei der Bf hat die Zollbehörde Kenntnis vom tatsächlichen Aufenthaltsort der Ware erlangt (vgl. dazu – wenn auch krit. *Lichtenberg* in: *Dorsch*, Kommentar, Art. 203 Rz 1, 2., der von einem „formalen Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung“ spricht und betont: „Ein tatbestandsmäßiges

Entziehen kann z. B. im unzulässigen Verbrauch einer vorübergehend verwahrten Ware oder in dem Entfernen der Ware aus einem Zolllager bestehen"). Die Ware ist somit zumindest vorübergehend der zollamtlichen Überwachung entzogen worden und die Einfuhrzollschuld dadurch gemäß Artikel 203 Absatz 1 ZK ohne Heilungsmöglichkeit entstanden (vgl. UFS 1. 12. 2006, ZRV/0207-Z3K/06). Auch *Witte* betont, dass es nur im Einzelfall möglich sei, trotz Entfernens vom ursprünglichen Ort ein Entziehen zu verneinen und zielt darauf ab, dass es jedenfalls nicht auf die Bereitschaft des Beteiligten, Rede und Antwort zu stehen ankomme: Es müsse sich aus den **Unterlagen** des Beteiligten, der Lagerbuchführung etwa, **der aktuelle Aufenthaltsort** der Ware ergeben (*Witte* in *Witte*, Kommentar, Art 203 ZK Rz 11). Der tatsächliche Lagerort der ggstl. Ware in den Bestandsaufzeichnungen war nicht dokumentiert. Es wurde nicht etwa nur und ausschließlich der Vermerk „Sonderlagerung“ unterlassen, wie die Bf. vermeint, sondern der Lagerort der Ware selbst konnte nicht anhand der Bestandsaufzeichnungen, sondern nur aufgrund von Nachfragen geklärt werden. Nach der st. Rsp ist es aber ausreichend, ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung anzunehmen, wenn der Zollbehörde nur „vorübergehend“ die Möglichkeit einer Prüfung genommen wird. Für den Zeitraum ab dem 5. Jänner 1999 (Erfassung in den Lageraufschreibungen) bis zum 19. Jänner 1999 (Datum der Kontrolle) war der Behörde eine Prüfung anhand der Aufzeichnungen nicht möglich. Konkret wurde eine Prüfung unmöglich ab dem Beginn der Prüfung des Lagerbestands bis zur Auskunft über den Verbleib der Ware. Der unterlassene Vermerk „Sonderlagerung“ war folglich nicht zollschuldbegründend, da dies – bei ordnungsgemäßen Angaben in den Bestandsaufzeichnungen – eine Pflichtverletzung gewesen wäre, die unter den Tatbestand des Art 204 ZK zu subsumieren gewesen wäre. Es muss nämlich unterschieden werden zwischen dem unterlassenen Vermerk „Sonderlagerung“ und dem unterlassenen Vermerk über den Verbleib der Waren. Der Hinweis darauf, dass nur der Vermerk „Sonderlagerung“ unterlassen wurde, ist akten- und sachverhaltswidrig. Da ein IM 7 ein Lagerblatt Zolllager (100/109/000002/9-2) vorliegt, kann von der Aufnahme weiterer Beweise abgesehen werden. Aus diesem Grund ist es auch nicht erforderlich, dem Vorbringen nach Punkt 3a) zu entgegnen, da dieser Umstand für die Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK unerheblich ist und allenfalls im Anwendungsbereich des Art 204 ZK oder in einem Erstattungs/Erlassverfahren zu würdigen wäre.

Schon aus diesem Grund war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

Überdies ist ergänzend auszuführen, dass auch eine etwaige „Sonderlagerung“ nach Ansicht des UFS nicht genehmigt gewesen war:

**Zum Punkt 2 des Vorbringens hinsichtlich einer „Sperrigkeit“ der ggstl. Ware**

„Im Punkt 8.6. der Anlage 2 der Lagerbewilligung heißt es:

---

## "Sonderlagerung

Sofern unumgänglich, kann die Lagerung sperriger Waren außerhalb des im Plan (Anlage 1, Punkt 2.) eingezeichneten Zolllagerbereiches erfolgen. Der genaue Lagerort gilt für diese Waren damit vorübergehend als zusätzlicher Teil des Zolllagers. In den Bestandsaufzeichnungen ist der Vermerk "Sonderlagerung", der genaue Lagerort, die Nämlichkeitsfesthaltung (analog Punkt 4.4. bzw. Punkt 6.5.) und eine Überwachungsfrist von sechs Monaten zu vermerken. Die Zustimmung der Überwachungszollstelle ist, sofern sich der Lagerort nicht beim Zolllager befindet und für alle Fristverlängerungen einzuholen."

Nach den Ermittlungen des Hauptzollamtes wurde die ggstl. Ware (800 SAC mit einer Rohmasse von 20.280,00 kg) nur EDV-mäßig in das Zolllager eingelagert (LP vom 5. Jänner 1999). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lag aber keine sperrige Ware vor, die es nach der Sonderlagerung als zulässig angesehen hätte, eine derartige Lagerung vorzunehmen: Laut Gutachten der Technischen Untersuchungsanstalt des Bundes handelt es sich bei der ggstl. Ware um ein „feines, weißes Pulver“, das aufgrund seiner Beschaffenheit nach Ansicht des UFS jedenfalls als „nicht sperrig“ zu bezeichnen ist. Nun ist, wie die Bf. zu Recht ausführt, die Beschaffenheit des Gutes selbst nicht zwingend entscheidend. Durch die Beschaffenheit als“ weißes Pulver“ scheidet aber eine Sperrigkeit aufgrund der Beschaffenheit der Ware, wie es z.B. bei einem montierten Baukran der Fall wäre, von vornherein aus (2a des Vorbringens vom 23. Mai 2008).

Die Bf. verweist des Weiteren auf das Gewicht der Säcke sowie auf die Größe der Palette sowie dem Raumbedarf (800 Säcke auf 40 Paletten mit je 20 Säcken mit einem Nettogewicht von 500 kg/Palette, Flächenbedarf: 1,17m<sup>2</sup>/Palette, gesamter Bedarf: 50m<sup>2</sup>.bzw. 55m<sup>3</sup>).

Nach den Angaben im Lagerblatt handelt es sich um insgesamt 800 Packstücke (Säcke) mit einer Rohmasse von insgesamt 20.280 kg. Das heißt es entfallen pro Packstück etwa 23 kg Gewicht. Schon aufgrund des Gewichtes pro Packstück ist unzweifelhaft erkennbar, dass die Säcke nicht über ein derart hohes Gewicht verfügen, das es ausschließen würde, sie körperlich zu bewegen. Selbst wenn aber auf Paletten abgestellt wird, ändert dies nichts, da der Transport mittels Paletten im Handelsverkehr die Regel und nicht die Ausnahme darstellt. Wenn nämlich die Lagerbewilligung eine Sonderlagerung nur und ausschließlich für „sperrige Güter“ vorsieht, hat dies nach Auffassung des UFS den Grund, dass eine Sonderlagerung aufgrund der Sperrigkeit zweckmäßig ist. Die Sperrigkeit einer Ware bemisst sich nach Ansicht des UFS somit nicht ausschließlich nach dem Gewicht oder dem Raumbedarf, sondern vor allem anhand der Möglichkeit, diese mit üblichen Methoden (Hubwagen, Gabelstapler) zu bewegen. Eine Palette mit den üblichen Maßen ist jedenfalls – auch bei hohem Gewicht – mit

den im Verkehr angewendeten Methoden - körperlich zu bewegen, ja stellt sogar sehr häufig den Regelfall dar. Eine Sperrigkeit ist nach Ansicht des UFS nicht schon dann gegeben, wenn eine Ware nicht mit der Hand, d.h. mit eigener Körperkraft, zu bewegen ist. Nach dem derzeitigen Aktenstand gibt es keine Hinweise, weshalb die Säcke und auch die Paletten nicht – wie im Verkehr üblich bewegbar sein sollten oder aufgrund der Eigenschaften der Waren nicht eingelagert hätten werden können. Sofern der Berufungswerber meint, dass auf das „Gesamtvolumen“ abzustellen sei, ist festzuhalten, dass nicht eine einzige Ware mit einem Umfang von 55 m<sup>2</sup> oder 55m<sup>3</sup> eingelagert wurde, vielmehr 800 Packstücke Gegenstand des Verfahrens sind bzw. Paletten.

Überdies ist zu bemerken, dass Paletten mit dem Ausmaß 130X90 cm den Europaletten ähneln (Ausmaß: 120x100 cm), vgl. dazu: <http://www.epal-pallets.de/de/produkte/vergleich.php>): Eine Europoolpalette (umgangssprachlich: Europalette in abgekürzter Form auch FP für Flachpalette) kann eine beliebige Palette aus dem Tauschsystem des Europool sein. Typischerweise (wie im Nachfolgenden) ist die durch DIN 15 146 Teil 2 genormte, mehrwegfähige, Transportpalette mit den Maßen 1200 × 800 × 144 mm (Länge × Breite × Höhe) und einem Eigengewicht von 20–24 kg (je nach Holzfeuchte) gemeint. Eine derartige Palette kann höchstens 1000 kg auf einem Punkt sowie maximal 2000 kg bei gleichmäßiger Verteilung tragen (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Europalette>). Schon daraus zeigt sich, dass ein Gewicht von 500 kg pro Palette nicht unüblich hoch ist, im Gegenteil, dieses Gewicht kann sogar als besonders niedrig bezeichnet werden. Dass Paletten nicht regalfähig sind, wie die Bf. ausführt, ist offensichtlich. Das Fehlen einer Regalfähigkeit einer Ware ist aber nicht Voraussetzung dafür, dass in der Folge eine „Sperrguteigenschaft“ angenommen werden müsste. Sofern die Bf. darauf verweist, dass die Paletten auch nicht stapelbar gewesen wären, da eine „Rutschigkeit“ oder mögliche Beschädigung“ dem entgegen gestanden hätte, so ist auszuführen, dass dies nicht ändert. Nur die Gefahr einer Beschädigung ist nicht ausreichend, eine Sperrigkeit anzunehmen. Eine Sperrigkeit ist nach allgemeinen logistischen Grundsätzen eben nur dann anzunehmen, wenn die Stapelbarkeit wegen des großen Volumens oder der großen Dimension der Ware nicht möglich gewesen wäre. Eine besondere Sorgfalt des Lagerinhabers um Beschädigungen zu vermeiden, ist nicht ausreichend, eine Sperrguteigenschaft zu bejahen, ebenso wenig der Umstand, dass die Umschließung „rutschig“ gewesen sein soll. Da alle Angaben hinsichtlich Größe, Raumbedarf, Rutschigkeit, Vermeidung von Beschädigungen nach Punkt 2 des Vorbringens vom Unabhängigen Finanzsenat aber als glaubwürdig erachtet werden, ist eine Aufnahme weiterer Beweise, wie angeboten, nicht erforderlich (neuerliche Einvernahme von 2 Zeugen sowie Sachverständigenbeweis). Der Umstand, dass diesen Angaben des Bf. Glauben geschenkt

---

wird, ändert aber nichts daran, dass die Waren in der Qualifikation als „nicht sperrig“ beurteilt werden.

**Zu Punkt 1 des Vorbringens hinsichtlich zu geringer Kapazitäten des Zolllagers zum fraglichen Zeitpunkt:**

Wie die Bf. selbst ausführt, verfügte das Zolllager über eine Kapazität von 499 m<sup>2</sup>. Auch daraus ist ersichtlich, dass – selbst bei Bejahen einer Sperrguteigenschaft – eine Sonderlagerung nicht „unumgänglich“ gewesen ist. Die 800 Packstücke umfassten somit nur knapp 11% des gesamten Zolllagers. Allenfalls hat die Bf. es verabsäumt, eine Vergrößerung des Zolllagers zu erwirken. Es entspricht in der Tat nicht logischen Denkgesetzen, dass bei hoher Auslastung des Zolllagers wegen zu geringer Größe jede neu eintreffende Ware deswegen als „sperrig“ bezeichnet werden müsste, weil im Zolllager kein Platz mehr vorhanden ist. Die Eigenschaft einer Ware ist unabhängig von der Größe eines Zolllagers zu beurteilen. Das Vorbringen hinsichtlich der Auslastung des Zolllagers wird vom UFS als glaubhaft angesehen, führt aber nicht dazu, dass eine „Sperrigkeit“ angenommen werden kann. Aus diesem Grunde sind weitere Beweisaufnahmen durch Zeugeneinvernahmen nicht erforderlich und werden abgelehnt.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

In den Unterlagen wurde verabsäumt, den Ort anzugeben, wo sich die Ware tatsächlich befand. Dieser Umstand war für sich betrachtet schon ausreichend, eine Entstehung der Zollschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung zu begründen, da dadurch der Zollbehörde die Möglichkeit entzogen wurde, die Ware anhand der vorliegenden Bestandsaufzeichnungen zu prüfen und erst durch Nachfragen konnte der genaue Ort der Ware ermittelt werden. Überdies wurde die Angabe über eine „Sonderlagerung“ aber nicht vergessen, wie die Bf. ausführt, da eine Sonderlagerung nicht bewilligt gewesen war, da der Transport und die Lagerung von Waren durch Paletten im Handel die Regel und nicht die Ausnahme darstellt und nicht zu einer Qualifikation als „Sperrgut“ führt.

Nach der Aktenlage lag eben kein Sperrgut vor, es wurde keine Bewilligung für den Ortswechsel erwirkt, es war somit eine Sonderlagerung nicht genehmigt und überdies war die Ortsveränderung in den Bestandsaufzeichnungen nicht dokumentiert und zwar weder mit dem „rechtswidrigen“ Vermerk „Sonderlagerung“, noch mit dem genauen Lagerort oder durch eine Nämlichkeitsfesthaltung. Eine Pflichtverletzung liegt nur dann vor, wenn ein nicht bewilligter Ortswechsel in den Bestandsaufzeichnungen dokumentiert ist. Diese Dokumentation wurde aber verabsäumt.

---

Aus den o.a. Sach- und Rechtsgründen war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

Salzburg, am 5. Juni 2008