



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vom 19. Juli 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes AB vom 17. Juli 2007, Zl. 123, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Bescheid des Zollamtes Linz vom 30. Oktober 2006, Zl. 456 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2006, Zl. 456 setzte das Zollamt A. eine für die Beschwerdeführerin (Bf.) gem. Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 394,11 € (214,12 € an Ausgleichszoll und 179,99 € an Einfuhrumsatzsteuer) fest und schrieb ihr eine Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG im Ausmaß von 6,42 € zur Entrichtung vor, weil sogenannte „DRAMs“ (dynamische Schreib-Lesespeicher mit wahlfreiem Zugriff) der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien. Anlass für die Erlassung des genannten Bescheides bildeten die beiden Eingaben der Bf. vom 17. und 20. Oktober 2006 bei der vorbezeichneten Abgabenbehörde erster Instanz, in der sie sinngemäß bekanntgab, dass sie mit Anmeldung CRN 000 20 Stk. „Arbeitsspeicher“ in den zollrechtlich freien Verkehr überführt habe und dabei diese Waren als statische „RAM-Speicher“ in die Warennummer 8471 3010 90 einreichte. Nachträglich habe sich nunmehr jedoch herausgestellt, dass es sich bei den abgefertigten Waren korrekterweise um „dynamische RAM“, die der Warennummer 8473 3010 10 zuzuordnen seien, handelte.

Gegen den Abgabenbescheid vom 30. Oktober 2006 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 2. November 2006 Berufung, in der sie die Aufhebung des Bescheides beantragte. Begründend bringt die nunmehrige Bf. im Wesentlichen vor, dass die Zollschuld nicht nach Art. 203 ZK entstanden sei, weil die Waren zumindest im Kern richtig angemeldet worden seien. In diesem Zusammenhang verwies die Bf. überdies auf die Ausführungen in der Zolldokumentation (Verwahrungs-/Zolllager und Freizonen – Handbuch Anforderungen an DV Schemata – Bestandsaufzeichnungen), herausgegeben vom Bundesministerium für Finanzen, wonach sich selbst bei ursprünglich als „Gläser“ angemeldete Waren, sich diese jedoch im Zuge einer Warenbeschau als „Schuhe“ herausstellen würden, eine simple Korrektur ausreichend sei.

Weiters richtet sich die Berufung auch gegen die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sowie der Abgabenerhöhung, da die Einfuhrumsatzsteuer bereits mit einem geringeren Betrag erhoben worden sei und die bereits zur Zollanmeldung vom 13. Juli 2006 entrichteten Eingangsabgaben auf die Berechnung der Abgabenerhöhung hätten angerechnet werden müssen.

Schließlich rügte die Bf. in ihrer Berufungseingabe außerdem, dass die Zollbehörde die Bf. als direkte Vertreterin des Anmelders bzw. Empfängers zur Zollschuldnerin erklärt und das Parteiengehör nicht ausreichend gewahrt habe.

Das Zollamt AB wies mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2007 die Berufung als unbegründet ab. Darin führt die Abgabenbehörde aus, dass die Zollanmeldung hinsichtlich der Warenbeschaffenheit gewisse Mindestanfordernisse erfüllen müsse, die sich aus Art. 1 Nr. 5 ZK-DVO ergäben. Dabei handle es sich einerseits um die handelsüblichen Angaben zur Bezeichnung der Waren und andererseits um die Warenmenge. Die Warenbeschaffenheit sei dazu entweder in Form der Warennummer oder im Falle des Fehlens einer solchen, so anzugeben, dass die Ware der richtigen Warennummer zugeordnet werden könne.

Der Mindestanforderung an die Warenbeschaffenheit sei - entgegen der Ansicht der Bf. - nicht genüge getan, wenn eine „im Kern“ richtige Warenbeschreibung aber eine unrichtige Warennummer angegeben werde. Werde die Warennummer der Ware angegeben, genüge diese, um den Mindestanforderungen zu entsprechen. Bei Nichterfüllung dieser Mindestanfordernisse würden daher derartige Waren als nicht angemeldet gelten und folglich auch als nicht überlassen. Lediglich vor Überlassung der Ware, demnach wenn anlässlich einer Warenbeschau eine unrichtige Warennummer für die dargelegte Ware festgestellt wird, könne einem Antrag auf Berichtigung der Zollanmeldung nach den Bestimmungen des Art. 65 ZK stattgegeben werden.

Das Parteiengehör erstreckte sich nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten. Aus § 115 Abs. 2 BAO ergebe sich daher keine Verpflichtung, die Partei zu

der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt.

Das Parteivorbringen hinsichtlich Vertretungsverhältnisse in der Zollanmeldung gehe ins Leere, weil die gegenständlichen Waren eben von keiner Zollanmeldung erfasst worden seien. Der Begriff der Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung umfasse 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 komme somit nicht darauf an, ob die Zollbehörde tatsächlich die Durchführung einer solchen Prüfung beabsichtigt und ob der Beteiligte die Waren der Zollbehörde zu einer solchen Prüfung zur Verfügung stellen könnte. Entscheidend sei folglich, dass die Zollbehörde – auch nur vorübergehend – objektiv nicht in der Lage ist, die zollamtliche Überwachung sicherzustellen. Im vorliegenden Fall habe die Bf. eine unrichtige Warenanmeldung zur Überführung in den freien Verkehr über „e-zoll“ erstellt. Nach Art. 203 Abs. 3 erster Anstrich ZK werde jene Person Zollschuldner, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat. Dies sei jeder, der durch sein Tun (z.B. durch Erstellung einer unrichtigen Warenanmeldung) oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich sind. Subjektive Merkmale hätten dabei außer Betracht zu bleiben.

Die Abgabenerhöhung sei nach der gesetzlichen Bestimmung des § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschrieben worden. Bemessungsgrundlage sei die nachzufordernde Eingangsabgabenschuld. Entgegen der Parteiansicht sei für die gegenständliche Ware bislang noch keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtet sich der Rechtsbehelf der Beschwerde vom 19. Juli 2007, in welchem die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wurde. In ihrer Begründung brachte die Bf. im Wesentlichen vor, dass DRAMs Arbeitsspeicher seien und unter dem Begriff „Baugruppen, zusammengesetzte elektronische Schaltungen für automatische Datenverarbeitungsmaschinen oder für andere Maschinen der Position 8471“ subsumierbar wären.

Die nach Ansicht der Zollbehörde ins Leere gegangene Zollanmeldung sei im Namen und für Rechnung der Firma X. abgegeben worden. Sinn einer direkten Stellvertretung könne es nur sein, den Verfahrensverantwortlichen durch das entsprechende Codierungssymbol „4“ als Inhaber und Führer des Verfahrens in den Mittelpunkt des Tuns zu stellen. Wenn überhaupt, könne nur der Anmelder die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen haben, niemals der Vertreter.

Zinsen für Abgabebeträge zu berechnen, die zumindest teilweise schon vereinnahmt worden

sein, könne nicht dem geltenden Recht entsprechen.

Ergänzend zur Berufung werde darauf hingewiesen, dass es dem Grunde nach nur auf die Warenbeschreibung bzw. auf die im Kern richtige Warenbezeichnung ankommen könne. Vergleiche man Art. 254 ZK-DVO, so sei klar zu erkennen, dass die Angaben im Feld 33 der Zollanmeldung nicht erforderlich seien.

Stelle man sich die Frage nach der Berichtigung der Zollanmeldung, wie sie in Art. 65 ZK vorgesehen sei, werde grundsätzlich klar, dass Buchstabe c) nach Überlassung der Waren diese Form untersage; aber in diversen Kommentaren (vgl. Witte/Henke, Art. 65, RN 4 bzw. Dorsch/Weyermüller, Art. 65, RN 34) werde darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine zu berichtigende fehlerhafte Zollanmeldung oder eine als „nullum“ zu betrachtende Falschanmeldung vorliege, nicht kleinlich betrachtet werden dürfe. Als klassisches „aliud“ gelte unbearbeitetes Tropenholz statt Möbel, Filterzigaretten statt Zigarettenfilter, Butter statt getrockneter Apfelstückchen, Butter statt Erdbeeren, Brot statt Böller, Handschuhe statt Kondome.

In Deutschland gelte eine angenommene Zollanmeldung nur in ganz abenteuerlichen Fällen als „nullum“. Vergleiche man die Ausführungen in Witte/Witte, Art. 204, RN 9, werde die zuvor beschriebene Auslegung bestätigt. Es heiße darin: Wann eine Aliudware vorliege, also eine zollschuldrechtlich relevante Abweichung der angemeldeten von der tatsächlich vorhandenen Ware, sei eine Frage der Umstände des jeweiligen Einzelfalls:

Nach BMF vom 26. Februar 2001, III B 1-Z 0903-3/00 II solle in folgenden Fällen eine aus zollrechtlicher Sicht akzeptable Bezeichnung der vorhandenen Ware vorliegen;

- wenn die angegebene Bezeichnung handelsüblich sei und als Oberbegriff für die vorhandene Ware dienen könne (z.B. Damenoberkleidung für Damenmäntel, Büromaterial für Schreibwaren) oder
- wenn die bezeichnete Ware im weitesten Sinn zu demselben Zweck wie die vorhandene Ware verwendet werden könne (z.B. Rasentrimmer für Rasenkantenschere, T-Shirt für Pullover) oder
- wenn die vorhandene Ware anhand besonderer Merkmale als die zum Versandverfahren abzufertigende oder abgefertigte Ware identifiziert werden könne (z.B. aufgrund von Packstück-Kennzeichnungen oder Hinweisen auf beigefügte, genau bezeichnete Unterlagen o.ä.).

Folge man dem Zollkodexkommentar (Witte/Alexander, Art. 79, RN 1) seien Einfuhrabgaben grundsätzlich als Wirtschafts- und nicht als Sanktions- oder Strafzölle konzipiert. Die Vorgangsweise der Zollbehörde widerspreche daher eindeutig dem vorzitierten Prinzip.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender relevante Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Am 13.7.2006 meldete die Bf. als direkte Vertreterin der X. in der Zollanmeldung 000 ein Packstück mit einer Rohmasse von 0,40 kg zur Überführung in den freien Verkehr an. Im Feld 31 der Zollanmeldung wurde als Warenbezeichnung "Arbeitsspeicher", sowie im Feld 33 der TARIC-Code "8471 7098 90" erklärt. Die Waren wurden überlassen und die Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer) buchmäßig erfasst und mitgeteilt.

In der Folge teilte die Bf. der Zollbehörde mit, dass es sich bei den in der vorstehend genannten Anmeldung erklärten Waren um solche handelt, die nach „8473 3010 10“ einzureihen und mit einem endgültigen Ausgleichszoll von 32,9 Prozent belastet sind.

Bei den, in der Anmeldung als „Arbeitsspeicher“ bezeichneten Waren handelt es sich um mit DRAMs bestückte elektronische Speichermodule (DIMMs) für Computer, die vom TARIC-Code "8473 3010 10" erfasst werden. Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei und schlüssig sowohl aus den von der Zollbehörde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Abgabenakten als auch aus den bisherigen Vorbringen der Bf.

In rechtlicher Hinsicht ist im anhängigen Verfahren zunächst auf Art. 201 Abs. 1 Buchst. a) ZK zu verweisen, wonach eine Einfuhrzollschuld dann entsteht, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Zollschuldner ist der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Absatzes 1 Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach innerstaatlichen Vorschriften auch Personen als Zollschuldner angesehen werden, die die für die „Abgabe“ der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.

Eine ordnungsgemäße Überführung setzt voraus, dass die angemeldete Ware der gestellten Ware entsprechen muss (vgl. Witte, Zollkodex, vierte Auflage, Art. 201 Rz 2a). Wird hingegen eine Ware nach der Gestellung ohne Zollanmeldung zur Überführung in ein Zollverfahren vom Amtsplatz bzw. vom zugelassenen Warenort weggebracht, entsteht die Zollschuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK wegen Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung. Zollanmeldung ist die Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form und nach den vorgeschriebenen Bestimmungen die Absicht bekundet, eine Ware in ein bestimmtes Zollverfahren überführen zu lassen (Art. 4 Nr. 17 ZK).

Die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr oder ein anderes Zollverfahren bezieht sich nur auf Waren, die wenigstens im Kern richtig bezeichnet sind. Ob dies geschehen ist, ist eine

Frage der Auslegung der mit der Anmeldung abgegebenen Willenserklärung und damit eine Frage des Einzelfalls, deren Beantwortung nach Maßgabe des jeweiligen Sachverhalts zu erfolgen hat (vgl. Witte, aa(1), Art. 203, Rz 7 und die dort angeführte Rechtsprechung des BFH).

Es kann daher nicht aus jeder Unrichtigkeit der Angaben in der Zollanmeldung geschlossen werden, dass sich diese nicht auf die jeweils gestellten Waren beziehe. Der BFH hat in seinem Urteil vom 8. Mai 1990, VII R 130 in einem Fall einer krassen Falschbezeichnung, in welchem die geladene Butter als tiefgefrorene Erdbeeren erklärt worden war, angenommen, dass sich die betreffende Zollanmeldung unter keinen Umständen auf eine Ware wie Butter habe beziehen lassen und diese Ware somit nicht umfassen habe können.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine derartige Fehlbezeichnung vor. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch in der Informationstechnik handelt es sich bei dem Begriff „Arbeitsspeicher“ handelsüblich um einen Speicher eines Computers, in dem Datenobjekte, also Programme und die von diesen in Mikroprozessoren zu verarbeitenden Nutzdaten abgelegt und zu einem späteren Zeitpunkt abgerufen werden können. Der Unterschied zu einem Festplattenspeicher liegt demnach im Wesentlichen darin, dass ein Arbeitsspeicher einen schnelleren Zugriff auf die dort abgelegten Daten ermöglicht, sowie dass bei einem Arbeitsspeicher keine Fähigkeit vorliegt, die darauf gespeicherten Daten bei einer Stromunterbrechung weiterhin abzurufen. Die häufigste Form eines Arbeitsspeichers für den Einsatz in einem Computer ist ein Speichermodul, wobei zwischen verschiedenen RAM-Typen (RAM=Random Access Memory) unterschieden wird. Bis zum vorigen Jahrzehnt fanden dafür hauptsächlich SIMMs (Single In-line Memory Modules) mit FPM- oder EDO-RAM Verwendung, wobei diese mittlerweile von DIMMs (Dual In-line Memory Modules) mit SD-, DDR-, DDR2- oder DDR3-SDRAMs abgelöst wurden (vgl. Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Position 8473 sowie die Ausführungen zu „Arbeitsspeicher“ unter www.computerlexikon.com und www.wikipedia.org).

Nach den Bestimmungen des Art. 1 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zollltarif wird von der Kommission eine Warennomenklatur - nachstehend "Kombinierte Nomenklatur" oder abgekürzt "KN" genannt - eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zollltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr genügt. Zum Zeitpunkt der Überführung der gegenständlichen Waren in den freien Verkehr galt die Fassung der KN, die im Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 1719/2005 der Kommission vom 27. Oktober 2005 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zollltarif enthalten

ist. Weiters wurde mit der Verordnung (EG) Nr. 1480/2003 (geändert durch Verordnung (EG) Nr. 2116/2005) auf Einfuhren bestimmter elektronischer Mikroschaltungen, so genannter DRAMs (dynamische Schreib-Lesespeicher mit wahlfreiem Zugriff), mit Ursprung in der Republik Korea ein endgültiger Ausgleichszoll eingeführt.

Die Warenbezeichnung des TARIC-Codes 8473 3010 10 umfasst lt. Wortlaut der KN „*DRAMs, die nach Varianten der Metalloxydhalbleiter (MOS)-Technik einschließlich der CMOS-Technik hergestellt werden*“ und somit unstrittig die handelsüblich und umgangssprachlich als „Arbeitsspeicher“ für Computer bezeichneten Speichermodule. Die zum zollrechtlich freien Verkehr überlassenen Waren wurden im gegenständlichen Fall jedenfalls im Kern richtig bezeichnet und daher auch so angemeldet, dass sie unter die gewählte Warenbezeichnung subsumiert werden können. Auch liegen im vorliegenden Fall weder Umstände vor, die darauf schließen lassen, dass die Waren nicht von der Zollanmeldung umfasst sein sollten, noch ergeben sich Hinweise darauf, dass die Anmelderin nicht davon ausgehen konnte, dass sich die Überlassung auf die von ihr angemeldeten und in der Folge weggebrachten Waren bezog. Nichts anderes ergibt sich auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2004, Zl. 2002/16/0005, dem Fälle der Anmeldung von "Bruchreis" der Warennummer 1006 4000 statt des tatsächlich vorhandenen Langkornreises der Warennummer 1006 3898 zugrunde lagen. In diesem Fall hat der VwGH entschieden, dass der Tatbestand des Art. 203 Abs. 1 ZK verwirklicht ist, wenn nicht die in den Anmeldungen erklärten und durch vorgelegte Unterlagen belegten Waren, sondern unter Täuschung der Zollbehörden Waren anderer handelsüblicher Bezeichnung und mit einem niedrigeren Zollsatz belastet in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, die in den Anmeldungen nicht bloß allgemein als "Reis" erklärt worden sind (vgl. in diesem Zusammenhang auch UFS ZRV/0185-Z2L/07 vom 8.7.2008, ZRV/0188-Z2L/07 vom 31.12.2008, ZRV/0125-Z2L/07 vom 15.1.2009).

In Ansehung der obenstehenden Ausführungen folgt, dass im gegenständlichen Fall keine Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung vorliegt, sondern die Zollschuld nach Art. 201 ZK durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entstanden ist.

Die Bf. kommt allerdings nicht als Zollschuldnerin im Sinn des Art. 201 Abs. 3 ZK in Betracht. Sie ist weder Anmelderin, noch wurde auf ihre Rechnung die Zollanmeldung abgegeben. Es finden sich im Sachverhalt auch keine Anhaltspunkte dafür, dass in der Person der Bf. die Voraussetzungen des Art. 201 Abs. 3 letzter Satz ZK erfüllt sind.

Die mit Bescheid vom 30. Oktober 2006, Zl.: 456, an die Bf. gerichtete Vorschreibung von Eingangsabgaben und Nebengebühren erweist sich daher als zu Unrecht erfolgt. Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung war dahingehend zu ändern, dass der genannte Bescheid vom 30. Oktober 2006 aufgehoben wird.

Da damit sowohl die mit diesem Bescheid erfolgte Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer als auch die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG wegfällt, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen.

Linz, am 22. Jänner 2009