



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist, Dr. Peter Csoklich, vom 27. April 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 5. April 2000, GZ. 100/28068/98-7, entschieden:

Die angefochtene Berufungsvorentscheidung wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR -DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR -DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Begründung

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat die D. Produktions Ges.m.b.H. im Jahr 1996 bei der Überführung von einfuhrabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr indirekt vertreten und ist dabei gemäß Artikel 201 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex, ZK) Zollschuldner geworden.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 30. Dezember 1998, GZ. 100/28068/98/004, ist der Bf. mitgeteilt worden, dass für sie als Anmelder bei der Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den in den Anlagen (Bestandteil des Bescheides) angeführten Anmeldungen gemäß Artikel 201 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 ZK iVm § 2 Absatz 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt ATS 756.874,50 entstanden sei. Buchmäßig erfasst worden seien Einfuhrabgaben in der Höhe von insgesamt ATS 130.850,64. Der Differenzbetrag von ATS 626.023,86 (Zoll: ATS 241.435,22 und Einfuhrumsatzsteuer: ATS 384.588,64) werde weiterhin gesetzlich geschuldet und sei gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK nachzuerheben. Da die Bf. zum vollen Vorsteuerabzug nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften berechtigt sei, unterbleibe jedoch gemäß § 72a ZollR-DG die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer.

In der Begründung wird ausgeführt, dass bei einer im Jahre 1998 bei der D. Produktions Ges.m.b.H. durchgeführten Nachschau vom Hauptzollamt Wien festgestellt worden sei, dass die in den angeführten Verzollungsfällen (laut Anlagen) angegebenen Einfuhrpreise von den tatsächlichen Einfuhrpreisen abweichen. Die D. Produktions Ges.m.b.H. habe Trockenfrüchte und Verpackungsmaterial zur Verpackung an ein Tochterunternehmen in der Slowakei geliefert. Anlässlich der Einfuhr der verpackten Trockenfrüchte sei ein unrichtiger Wert ange meldet worden, weil bei der Ermittlung des Zollwerts dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK u.a. der entsprechend aufgeteilte Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sind, hinzuzurechnen gewesen wäre, soweit dieser Wert nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist. Die Zollwerte wären an Hand der einzusehenden Unterlagen zu ermitteln gewesen. Der sich aus der Neuberechnung ergebende Differenzbetrag sei gemäß Artikel 220 ZK nachzufordern.

Im Rahmen des Auswahlermessens werde die Abgabenschuld aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Gleichbehandlung allen Gesamtschuldnern zur Entrichtung vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 1999 wurde gegen den Nachforderungsbescheid berufen. In der mit Schreiben vom 12. März 1999 nachgereichten Berufsbegründung wird im Wesentlichen vorgebracht:

Die Berechnung der Höhe der vorgeschriebenen Abgaben sei ungeachtet der beigelegten Rechenaufstellung nicht nachvollziehbar und überdies unrichtig, da die Behörde ganz offenkundig willkürlich aus der Gewinn- und Verlustrechnung der D. Produktions Ges.m.b.H. Werte herausgenommen habe, ohne die Plausibilität, Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Werte zu überprüfen.

Wesentliche Kostenpositionen, welche die gegenständlichen Waren betreffen (wie etwa Fremdleistungen Slowakei), seien unberücksichtigt geblieben. Ebenso wenig sei nachvollzogen, ob sich die in der Gewinn- und Verlustrechnung angeführten Posten über Handelswaren Einkauf Inland, Handelswaren Einkauf Binnenmarkt ausschließlich auf die gegenständlichen Versendungen beziehen oder nicht.

Auch dass ein Teil der von D. Produktions Ges.m.b.H. in die Slowakei ausgeführten Waren direkt in Drittländer weitergeführt und somit nicht nach Österreich wiederausgeführt worden ist, sei unberücksichtigt gelassen worden. Der Wert dieser Waren könne keinesfalls bei der Wertberechnung der wiedereingeführten Waren berücksichtigt werden.

Diesbezüglich werde auch auf die Berufung der D. Produktions Ges.m.b.H. bzw. deren Masseverwalter sowie der J. A. Ges.m.b.H. verwiesen und das darin befindliche Berufungsvorbringen auch zum Inhalt der gegenständlichen Berufung erhoben.

Es würden auch schwer wiegende Verfahrensfehler geltend gemacht. Man hätte dem Zollanmelder nach Artikel 29 und 30 ZK die Gründe mitteilen müssen, warum ein anderer als der angegebene Transaktionswert als richtig angesehen werde und die Möglichkeit zur Gegeäußerung einräumen müssen. Der Bf. sei bislang keine Möglichkeit eingeräumt worden, die Unterlagen einzusehen.

Die Waren seien von D. Produktions Ges.m.b.H. lediglich zur Umpackung zu ihrer Tochtergesellschaft in die Slowakei transportiert und danach umgehend wieder nach Österreich eingeführt worden. Es handle sich hierbei faktisch um eine passive Veredelung. Auch wenn möglicherweise keine Bewilligung eingeholt worden sei, wäre bei einer passiven Veredelung nur die Wertschöpfung, die das Produkt im Ausland erfahren habe, zollrechtlich zu behandeln.

Die Waren wären bereits in der EU im zollrechtlich freien Verkehr gewesen und seien daher bereits einer Verzollung zugeführt worden. Mit der nunmehrigen Vorschreibung würde für dieselben Waren ein zweites Mal Zoll erhoben werden.

Das Hauptzollamt Wien hätte daher jedenfalls im Sinne des Artikels 212a ZK von einer Abgabenerhebung absehen müssen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2000, GZ. 100/28068/98-7, wurde der Beurufung teilweise stattgegeben. Der Absatz des bekämpften Bescheides betreffend Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 72a ZollR-DG wurde ersatzlos gestrichen und die buchmäßige Erfassung der Eingangsabgaben für das Jahr 1996 wie folgt berichtet:

Z1 ATS 298.775,00

EU ATS 457.344,00

Gesamt ATS 56.119,00

Die Abgabenberechnung und deren Bemessungsgrundlagen stellten einen Teil des Spruches dar und seien den beigefügten Berechnungsblättern zu entnehmen.

Buchmäßig erfasst wären die Eingangsabgaben für das Jahr 1996 in der Höhe von ATS 755.877,00 (Zoll ATS 297.752,00 und Einfuhrumsatzsteuer ATS 458.425,00). Die nachträgliche Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von ATS 383.884,00 sei jedoch unterblieben.

In der Begründung wird zunächst darauf eingegangen, dass die D. Produktions Ges.m.b.H sämtliche Rohstoffe und Verpackungsmaterialien im Rahmen des Ausfuhrverfahrens aus dem freien der Verkehr der Gemeinschaft ausgeführt habe.

Gemäß Artikel 4 Ziffer 8 ZK würden Gemeinschaftswaren mit dem tatsächlichen Verbringen aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ihren zollrechtlichen Status als Gemeinschaftswaren verlieren und dadurch zu Nichtgemeinschaftswaren. Da in zollrechtlicher Hinsicht keine passive Veredelung stattgefunden habe, könne auch nicht die Wertschöpfung als Bemessungsgrundlage für die Abgabenberechnung herangezogen werden, sondern es sei der Zollwert gemäß Artikel 29 ZK maßgeblich. Ein Antrag auf Bewilligung der passiven Veredelung sei von der D. Produktions Ges.m.b.H nicht gestellt worden.

Zum Zollwert und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Abgabenberechnung wird von der Rechtsmittelbehörde erster Instanz im Wesentlichen ausgeführt, dass die Kosten der von der D. Produktions Ges.m.b.H zur Verfügung gestellten Roh- und Verpackungsmaterialien eindeutig Hinzurechnungskosten im Sinne des Artikels 32 Absatz 1b Buchstabe I ZK darstellen würden. Der Zollwert im Sinne des Artikels 3 ZK sei gemäß Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d ZK in Verbindung mit Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e ZK unter Zugrundelegung vorhandener, bezughabender Einkaufsfakturen und Bilanzdaten errechnet worden, da eine Ermittlung nach den Artikeln 29 und 30 Absatz 2 Buchstabe a bis c ZK anhand der von dem geprüften

Unternehmen diesbezüglich beigebrachten Unterlagen nicht möglich gewesen sei. Die Berechnung der Eingangsabgaben für das Jahr 1996 sei anhand der eingesehenen Unterlagen des geprüften Unternehmens erfolgt. Für die gegenständlichen Importe seien die Kosten der Vor- bzw. Verpackungsmaterialien und sonstigen gemäß Artikel 32 ZK hinzurechnungsfähigen Kosten anhand der Unterlagen für die Aufwendungen für Fremdleistungen, Handelswareneinkauf Inland, Handelswareneinkauf Binnenmarkt, Handelswareneinkauf Drittland, Verpackung Inland sowie Verpackung IG-Erwerb ermittelt worden. Jedoch sei der beeinspruchte Bescheid hinsichtlich der Berufung mit geringfügigen Unstimmigkeiten behaftet, die zu einer unrichtigen Ermittlung des Faktors geführt hätten. So sei bei einigen Warenanmeldungen ein unrichtiger Zollsatz, ein falscher Währungscode bzw. Umrechnungskurs zum Tragen gekommen. Diese Unstimmigkeiten hätten auch dazu geführt, dass sich der Faktor von 5,43 auf 5,4206 verändert habe. Mit dem neu ermittelten Faktor sei nun eine Korrektur der Abgaben durchgeführt worden, jedoch ausschließlich für das Kalenderjahr 1996.

Gemäß § 12 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) könne sich ein Unternehmen die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Da auf Grund des Konkursverfahrens davon auszugehen sei, dass die Einfuhrumsatzsteuer von der D. Produktions Ges.m.b.H nicht entrichtet werde, sei der Spruch des angefochtenen Bescheides zu ändern gewesen.

Die Behauptung, ein Teil der ausgeführten Waren sei direkt in Drittländer weitergeführt worden, sei vom geprüften Unternehmen trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung nicht nachgewiesen worden. Es sei daher unschwer zu erkennen, dass die D. Produktions Ges.m.b.H nicht daran interessiert gewesen sei, eine Mengenflussrechnung zu ermöglichen. Im Rahmen der Nachschau habe das geprüfte Unternehmen ausreichend Gelegenheit gehabt, Argumente und Unterlagen vorzubringen, um die Richtigkeit des angewandten Transaktionswertes nachzuweisen. Ein Verfahrensfehler könne daher nicht erkannt werden.

Gegen die bezeichnete Berufungsvorentscheidung wurde mit Schreiben vom 27. April 2000 der Rechtsbehelf der Beschwerde eingebracht.

In der Begründung wird - über die bereits in der Berufung vorgebrachten Gründen hinaus - im Wesentlichen ausgeführt, die Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer sei unzulässig, weil es gemäß § 72a ZollR-DG nicht darauf ankomme, ob die Einfuhrumsatzsteuer vom Empfänger tatsächlich entrichtet werde, sondern darauf ob dieser zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Zudem stütze sich die Abgabenvorschreibung auf bloße Vermutungen, da die belangte Behörde lediglich ausgehre, es sei davon auszugehen, dass die Einfuhrumsatzsteuer nicht entrichtet werde. Auch sei die erstmalige Vorschreibung der Einfuhrumsatzsteuer mit der ange-

fochtenen Berufungsvorentscheidung rechtswidrig und überdies nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt.

Wie es zur Berechnung der Höhe der vorgeschriebenen Zolle gekommen sei, werde auch in der Berufungsvorentscheidung nicht in einer Art und Weise ausgeführt, die einer nachprüfenden Kontrolle zugänglich sei. Die belangte Behörde gebe selbst zu, es sei ihr nicht möglich gewesen, den Zollwert an Hand der vom geprüften Unternehmen beigebrachten Unterlagen zu ermitteln und habe einen fiktiven Zollwert konstruiert, indem mit Hilfe von Bilanzdaten "Faktoren" ermittelt worden seien, die man mit den in den Einkaufsfakturen verrechneten Werten multipliziert habe. Die Berechnungsblätter des angefochtenen Bescheides würden überdies von jenen des erstinstanzlichen Bescheides abweichen, ohne dass diese abweichenden Angaben nachvollziehbar erläutert oder begründet worden wären.

Der unabhängige Finanzsenat hat festgestellt:

Zunächst war auf die Frage einzugehen, ob beim Verbringen der umgepackten Erzeugnisse in das Zollgebiet der Gemeinschaft eine Wiedereinfuhr nach passiver Veredelung (Umpacken im Drittland) oder eine Einfuhr in den freien Verkehr vorlag.

Wie bereits die Rechtsmittelbehörde erster Instanz in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausführte, ist die passive Veredelung gemäß Artikel 84 Absatz 1 Buchstabe b ZK ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung und es bedarf die Inanspruchnahme eines solchen Zollverfahrens gemäß Artikel 85 ZK einer Bewilligung durch die Zollbehörden, in der die Voraussetzungen festgelegt werden, unter denen das betreffende Zollverfahren in Anspruch genommen werden kann. Nach der Aktenlage ist der D. Produktions Ges.m.b.H vom zuständigen Hauptzollamt Wien keine derartige Bewilligung erteilt worden und es wurde eine entsprechende Bewilligung auch nicht beantragt.

Überdies ist darauf hinzuweisen, dass alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, gemäß Artikel 59 ZK zu dem betreffenden Verfahren anzumelden sind. Die Sichtung der betreffenden Zollanmeldungen hat ergeben, dass bei der Verbringung der Trockenfrüchte und des Verpackungsmaterials aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft keine vorübergehende Ausfuhr (Code "2"), sondern eine endgültige Ausfuhr (Code "1") und beim Verbringen der verpackten Trockenfrüchte in das Zollgebiet der Gemeinschaft keine Wiedereinfuhr (Code "6"), sondern eine Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (Code "4") beantragt wurden.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass in den verfahrensgegenständlichen Fällen in zollrechtlicher Hinsicht kein passiver Veredelungsverkehr vorliegt.

Der in der Beschwerde angesprochene Artikel 212a ZK, der erst mit der am 1. Jänner 1997 in Kraft getretenen Verordnung (EG) Nr. 82/97 vom 19. Dezember 1996 in den Zollkodex eingefügt worden ist, ist schon deshalb nicht anwendbar, weil sich diese Regelung nur auf Fälle bezieht, in denen eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205, 210 oder 211 ZK - also auf andere Weise als durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr - entstanden ist.

§ 5 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994), der die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr betrifft, lautet:

- (1) *Der Umsatz wird bei der Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Z 3) nach dem Zollwert des eingeführten Gegenstandes bemessen.*
- (2) *Ist ein Gegenstand ausgeführt, in einem Drittlandsgebiet für den Ausführer veredelt und von dem Ausführer oder für ihn wieder eingeführt worden, so wird der Umsatz bei der Einfuhr nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt, falls aber ein solches Entgelt nicht gezahlt wird, nach der durch die Veredelung eingetretenen Wertsteigerung bemessen.*

Ist der eingeführte Gegenstand vor der Einfuhr geliefert worden und ist die Lieferung nicht der Umsatzsteuer unterlegen, so gilt Absatz 1.

Nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 gelten die zollrechtlichen Vorschriften über den passiven Veredelungsverkehr nicht für die Einfuhrumsatzsteuer.

Unabhängig davon, ob es sich zollrechtlich um einen bewilligten passiven Veredelungsverkehr handelt oder nicht, ist daher bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen der Umsatz nach § 5 Abs. 2 UStG 1994, d.h. nach dem Veredelungsentgelt bzw. nach der im Drittland eingetretenen Wertsteigerung zu bemessen.

Die belangte Behörde geht nach der Aktenlage davon aus, dass die von bzw. für die D. Produktions Ges.m.b.H eingeführten Trockenfrüchte zuvor zusammen mit dem Verpackungsmaterial aus dem Inland ausgeführt worden sind und im Drittlandsgebiet für die D. Produktions Ges.m.b.H veredelt wurden. Wenn dies zutrifft, wären die materiellen Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 UStG 1994 bei den verfahrensgegenständlichen Einfuhren erfüllt. Das Hauptzollamt Wien ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Einfuhrumsatzsteuer jedoch vom Zollwert der eingeführten Waren ausgegangen, was zur Folge hat, dass die Einfuhrumsatzsteuer unrichtig berechnet worden ist.

Wie die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenberechnung im Detail ermittelt worden sind, geht weder aus der angefochtenen Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 5. April 2000, Zahl: 100/28068/98-7, noch aus dem Bescheid vom 30. Dezember 1998, Zahl: 100/28068/98/004, oder den angeschlossenen Berechnungsblättern, die Bestandteile dieser Bescheide bilden, hervor. In der Begründung wird lediglich auf die von 16. April 1998 bis 28. Dezember 1998 bei der D. Produktions Ges.m.b.H durchgeföhrte Betriebsprüfung

verwiesen, bei der festgestellt worden sei, dass die tatsächlichen Einfuhrpreise von den in den Anmeldungen angegebenen Einfuhrpreisen abweichen würden.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wird von der Rechtsmittelbehörde erster Instanz - wie bereits dargelegt - darauf hingewiesen, dass die Berechnung der Eingangsabgaben für das Jahr 1996 an Hand der eingesehenen Unterlagen des geprüften Unternehmens erfolgte. Für die gegenständlichen Importe seien die Kosten der Vor- bzw. Verpackungsmaterialien und die sonstigen gemäß Artikel 32 ZK hinzurechnungsfähigen Kosten an Hand der Unterlagen für die Aufwendungen für Fremdleistungen, Handelswareneinkauf Inland, Handelswareneinkauf Binnenmarkt, Handelswareneinkauf Drittland, Verpackung Inland sowie Verpackung IG-Erwerb ermittelt worden.

Der beeinspruchte Bescheid sei hinsichtlich der Berufung mit geringfügigen Unstimmigkeiten behaftet gewesen, die zu einer unrichtigen Ermittlung des Faktors geführt hätten. So sei bei einigen Warenanmeldungen ein unrichtiger Zollsatz, falscher Währungscode bzw. Umrechnungskurs zum Tragen gekommen. Diese Unstimmigkeiten hätten auch dazu geführt, dass sich der Faktor von 5,43 auf 5,4206 verändert habe. Mit dem neu ermittelten Faktor sei eine Korrektur der Abgaben durchgeführt worden.

Welche Unterlagen konkret eingesehen bzw. zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen herangezogen worden sind, wird nicht näher ausgeführt. Auch die Summen der jeweiligen Aufwendungen sind nicht angegeben.

Nach der Darstellung des Hauptzollamtes Wien stellen die Abgabenberechnung und deren Bemessungsgrundlagen einen Teil des Spruches dar und seien den beigefügten Berechnungsblättern zu entnehmen. Der verfahrensgegenständlichen Berufungsvorentscheidung sind als Beilagen diesbezüglich zwei Listen angeschlossen. In der so genannten "Gegenüberstellung Festsetzung 1996" werden die vorgeschriebenen und neu festgesetzten Abgabenbeträge gegenübergestellt; in einer weiteren Beilage "AUFSTE~1.XLS" werden anmeldungsbezogen die jeweiligen Abgabenbeträge und - in der Spalte "Zollwert (neu)" - die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Zolls angegeben. Die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer sind nicht ausgewiesen und auch die dem Zollwert gemäß § 5 Abs. 4 UstG 1994 hinzuzurechnenden Beträge und Kosten sind nicht entsprechend angegeben.

Jene Zollanmeldungen, bei denen ein unrichtiger Zollsatz, ein falscher Währungscode bzw. ein falscher Umrechnungskurs zum Tragen gekommen ist, werden nicht näher bezeichnet.

Auch wie der so genannten "Faktor" - der in der Begründung der Berufungsverfahrensentscheidung überhaupt erstmalig erwähnt wird - berechnet bzw. neu ermittelt worden ist, ist nicht nachvollziehbar.

Wie die belangte Behörde bei der Berechnung der Abgaben bzw. bei der Ermittlung des bezeichneten Faktors konkret vorgegangen ist, kann nur mit Hilfe der Niederschrift der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Hauptzollamtes Wien vom 28. Dezember 1998 über die bei der D. Produktions Ges.m.b.H durchgeführte Betriebsprüfung/Zoll festgestellt werden. Unter Punkt "3. Sachverhalt" der Niederschrift wird darin ausgeführt:

3.1. Allgemein:

Das geprüfte Unternehmen beschäftigt sich mit dem Handel von Trockenfrüchten. Die Rohstoffe (bereits Trockenfrüchte) werden von Lieferanten innerhalb und außerhalb der europäischen Union zugekauft.

Diese Rohstoffe wurden von Wien zum Tochterunternehmen des geprüften Unternehmens, der D. Slovakia, exportiert.

Weiters wurden von der D. Produktions Ges.m.b.H. sämtliche Materialien, die zur Weiterbearbeitung der Rohstoffe erforderlich sind (Verpackungsmaterialien jeglicher Art) zur D. Slovakia geliefert.

Vom slowakischen Tochterunternehmen wurden diese Rohstoffe in verkaufsfertige Einheiten verpackt.

3.2. Zolltechnische Abwicklung:

3.2.1. Ausfuhr in die Slowakei (zur D. Slovakia):

Sämtliche Rohstoffe bzw. Verpackungsmaterialien wurden von Wien aus in Form von Ausfuhranmeldungen aus dem freien Verkehr der EU exportiert. Bei den im Rahmen dieser Exportabfertigungen erklärten Werte handelte es sich um standardisierte Werte die von den Zukaufswerten abgewichen sind.

3.2.2. Einfuhr von der Slowakei (von der D. Slovakia):

Nach der Verarbeitung dieser Rohstoffe (Umpackung) wurden die Fertigwaren (Trockenfrüchte in Körbchen in unterschiedlichen Einheiten und unterschiedlichen Zusammensetzungen) wieder zur D. Produktions Ges.m.b.H. zurückgeliefert.

Diese Fertigwaren wurden in Wien zum freien Verkehr der EU abgefertigt. In den Zollanmeldungen wurden Werte erklärt, die der Höhe nach nicht den zollrechtlichen Bestimmungen entsprechen.

Die zur Verzollung vorgelegten Fakturen, ausgestellt von der D. Slovakia (diese bildeten die Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Zollabgaben), waren lediglich "Proforma-Fakturen", die in der Buchhaltung der D. Produktions Ges.m.b.H. nicht aufgenommen wurden. Jedoch war im Rahmen der jeweiligen Importabfertigung nicht erkennbar, dass es sich bei den vorgelegten Rechnungen um keine regulären Handelsfakturen, sondern um "Proforma-Rechnungen" gehandelt hat.

3.3. Zollwertermittlung:

Bei der Ermittlung des Zollwertes ist - soweit darin nicht enthalten - der Wert der Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen laut Artikel 32 lit. b I, die unmittelbar oder mittelbar vom

Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen für die Herstellung der zu bewertenden Waren geliefert werden, hinzuzurechnen.

Zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlagen wurde wie folgt vorgegangen:

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. Jänner 1996 bis 31. Jänner 1996 [gemeint ist der 31. Dezember 1996] wurde eine Summe aus den Aufwendungen für Fremdleistungen, Handelswareneinkauf Inland, Handelswareneinkauf Binnenmarkt, Handelswareneinkauf Drittland, Verpackung Inland sowie Verpackung IG-Erwerb gebildet (ATS 30,246.145,08).

Aus den im Rahmen der Importzollabfertigungen des Kalenderjahres 1996 vorgelegten Fakturen, erstellt von der D. Slovakia, wurde ein Gesamtwert von ATS 5,568.388,56 an erklärten Warenwerten eruiert.

Durch Vergleich dieser ermittelten Summen wurde ein Faktor von 5,43 errechnet.

Durch Multiplikation der im Rahmen der Importabfertigungen vorgelegten Rechnungswerte mit dem errechneten Faktor, der auch für das Kalenderjahr 1997 und 1998 [gilt] wurden die neuen Bemessungsgrundlagen ermittelt.

Nach Adjustierung dieser neuen Bemessungsgrundlagen mit den erklärten Hinzurechnungskosten bzw. Abzugskosten wurde der Zollwert in ATS errechnet.

3.4. Hinzurechnungen/Abzugsposten:

Für die Ermittlung des Zollwertes sind dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis Kosten gemäß Artikel 32 Absatz 1 ZK, die dem Käufer entstanden sind, aber nicht in dem für die Waren bezahlten Preis enthalten sind, hinzuzurechnen bzw. werden Kosten gemäß Artikel 33 ZK nicht in den Zollwert einbezogen, sofern diese getrennt vom bezahlten Preis ausgewiesen werden.

Im Einheitspapier/AT im Feld 28 (Finanz- und Bankangaben) sind folgende Angaben zu machen:

1. Zeile unter Vorsetzung von "P":

Hinzurechnungskosten nach Artikel 32 ZK, soweit sie im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreis nicht enthalten sind;

1. Zeile unter Vorsetzung von "P1":

Hinzurechnungskosten im Sinne des § 5 Abs. 4 Ziffer 3 UstG 1994 (Kosten von der EU-Außengrenze bis zum frachtbriefmäßigen Bestimmungsort oder dem ersten Umschlagort der Ware auf ein anderes Beförderungsmittel;)

2. Zeile unter Vorsetzung von "M":

abzugsfähige Kosten nach Artikel 33 ZK, soweit sie getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden;

2. Zeile unter Vorsetzung von "M1":

abzugsfähige Kosten von der Einfuhrumsatzsteuerbemessungsgrundlage (Lieferungskosten von der österreichischen Grenze bis zum frachtbriefmäßigen Bestimmungsort oder dem ersten Umschlagort der Ware auf ein anderes Beförderungsmittel).

Die im Einheitspapier/AT im Feld 28 (Finanz- und Bankangaben) erklärten Werte wurden anerkannt.

3.5. Eingesehene Unterlagen:

Verzollungsbelege, Firmenbuchauszüge, Jahresabschluss für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996, sowie Importfakturen von der D. Slovakia.

Damit die dargestellte Vorgangsweise zu einem rechnerisch richtigen Ergebnis führt, müssen mindestens die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Sämtliche Aufwendungen für Fremdleistungen, Handelswareneinkauf Inland, Handelswareneinkauf Binnenmarkt, Handelswareneinkauf Drittland, Verpackung Inland sowie Verpackung IG-Erwerb gemäß Gewinn- und Verlustrechnung 1996 betreffen ausschließlich die verfahrensgegenständlichen Trockenfrüchte und Verpackungs-materialien;
- alle betreffenden Trockenfrüchte und Verpackungsmaterialien wurden von der D. Produktions Ges.m.b.H ausnahmslos zur Verpackung (Veredelung) in die Slowakei ausgeführt;
- alle ausgeführten Trockenfrüchte und Verpackungsmaterialien sind nach der Veredelung in vollem Umfang wieder an die D. Produktions Ges.m.b.H geliefert und in Österreich zum freien Verkehr abgefertigt worden;
- der Einkauf, die Ausfuhr und die Wiedereinfuhr sämtlicher Waren muss im Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996 erfolgt sein.

Wenn auch nur eine einzige dieser Voraussetzungen nicht zutrifft, führt die Berechnung bzw. die Gegenüberstellung der Mengen und Beträge zu einem rechnerisch falschen Ergebnis.

Die Bf. bestreitet, dass der Zollwert ordnungsgemäß und richtig ermittelt worden ist. So hat die D. Produktions Ges.m.b.H im Berufungsverfahren etwa vorgebracht, es seien im Jahr 1996 wesentlich mehr Waren eingekauft worden, als aus der Slowakei importiert wurden.

Das Hauptzollamt Wien verweist darauf, dass der Zollwert gemäß Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d iVm Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe e ZK errechnet worden sei, da eine Ermittlung nach den Artikeln 29 und 30 Absatz 2 Buchstabe a bis c ZK nicht möglich gewesen sei. Die D. Produktions Ges.m.b.H hätte im Rahmen der Nachschau ausreichend Gelegenheit gehabt, Unterlagen vorzulegen, um die Richtigkeit des angewendeten Transaktionswertes nachzuweisen oder einen Mengenvergleich zwischen den exportierten Rohstoffen und den wieder-eingeführten Waren zu ermöglichen, habe dies aber unterlassen.

Um festzustellen, wie sich die Menge der 1996 von der D. Produktions Ges.m.b.H ausgeführten Waren (Trockenfrüchte und Verpackungsmaterial) zu jener an eingeführten Waren verhält, wurde die belangte Behörde ersucht, eine entsprechende Fallfahndung durchführen zu lassen. Derartige Auswertungen werden üblicherweise auch von der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll in der Prüfungsphase veranlasst.

Da die ausgeführten Waren im Drittlandsgebiet lediglich verpackt worden sind (Lohnveredelung) und dort keine Waren hinzugefügt wurden, sollte die Eigenmasse (Gewicht bzw.

Masse der Ware ohne alle Umschließungen) der ausgeführten und der eingeführten Waren annähernd gleich sein. Die angemeldeten Werte wurden bei der Gegenüberstellung bewusst außer Acht gelassen, da diese keinen zuverlässigen Rückschluss auf die Mengen zulassen.

Laut den vom Hauptzollamt Wien vorgelegten Aufstellungen wurden von der D. Produktions Ges.m.b.H im Jahr 1996 getrocknete Früchte und Schalenfrüchte mit einer Eigenmasse von insgesamt 381.833,00 kg aus Österreich in die Slowakei ausgeführt und im selben Zeitraum getrocknete Früchte und Schalenfrüchte bzw. Mischungen daraus mit einer Eigenmasse von insgesamt 290.345,00 kg aus der Slowakei eingeführt. Es besteht somit eine gravierende Mengendifferenz, die ernste Zweifel an der von der belangten Behörde vorgenommenen Berechnung aufkommen lässt. Um die Differenzen aufzuklären, wurden alle betreffenden Zollanmeldungen des Jahres 1996 zur Überführung in den freien Verkehr einer inhaltlichen Überprüfung unterzogen, und zwar auch solche, bei denen die D. Produktions Ges.m.b.H von anderen Personen als der Bf. vertreten worden ist. Dabei wurden massive und nicht aufklärbare Widersprüche zwischen den Angaben in den Anmeldungen und den Angaben in den angeschlossenen Unterlagen festgestellt, die anlässlich der Zollabfertigung offensichtlich nicht aufgefallen sind.

So wurden beispielsweise am 20. September 1996 unter WE-Nr. 182/000/903994/01/96 laut Zollanmeldung Mischungen von Trockenfrüchten mit einer Eigenmasse von 2.150,00 kg angemeldet, die angeschlossene Rechnung Nr. 43/96 der D. Slovakia umfasst jedoch 7.392 Packungen zu je 500 g, was eine Eigenmasse von 6.696,00 kg ergibt.

Am 1. Oktober 1996 wurden unter WE-Nr. 182/000/904146/01/96 laut Zollanmeldung Mischungen von Trockenfrüchten mit einer Eigenmasse von 6.850,00 kg angemeldet, die angeschlossene Rechnung Nr. 57/96 der D. Slovakia umfasst jedoch lediglich 1.680 Packungen zu je 500 g und 240 Packungen zu je 1.000 g, was eine Eigenmasse von insgesamt 1.080,00 kg ergibt.

Die tatsächlichen Mengen können an Hand der Abfertigungsunterlagen nicht festgestellt werden, weil aus den Rechnungen häufig nicht ersichtlich ist, wie viele Packungen mit welcher Eigenmasse vorliegen, d.h. es ist lediglich die Gesamtanzahl der Packungen angegeben, jedoch keine Aufgliederung nach Packungsgrößen. Sendungsdaten (Angaben über das Gewicht der Sendung oder die Anzahl der Packstücke) finden sich in den Rechnungen in der Regel nicht, weshalb es vielfach nicht möglich ist festzustellen, ob sich die Zollanmeldung auf die in der angeschlossenen Rechnung angeführten Waren bezieht. Auch die Zusammensetzung der Obstmischungen geht aus den der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Unterlagen

nicht hervor. Es erscheint unklar, um welche streitgegenständlichen Waren es sich handelt, weshalb auch nicht auf den Wert der Waren geschlossen werden kann.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die belangte Behörde bei der Berechnung des Faktors bzw. bei der Ermittlung des Zollwertes - soweit die Vorgangsweise überhaupt nachvollzogen werden kann - von Daten und Sachverhalten ausgegangen ist, deren Richtigkeit, Zuverlässigkeit und Vollständigkeit in Frage zu stellen ist. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist ihrem Inhalt nach unvollständig und widersprüchlich.

Die belangte Behörde hätte in der Begründung der freien Beweiswürdigung darzulegen gehabt,

- was sie zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes als Beweismittel geeignet, zweckmäßig und ausreichend erachtet hat,
- welche Schritte der Gedankenführung, der Heranziehung bestimmter Elemente der Lebenserfahrung sowie des Folgerns und Schließens bei Ausschöpfung des Beweismittels für die Behörde entscheidend waren und
- welche Erwägungen, Wertungen und Einsichten sie letztlich im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung vom Zutreffen eines bestimmten Sachverhaltes geführt haben.

Der Umstand, dass die D. Produktions Ges.m.b.H nach Ansicht des Hauptzollamtes Wien mögliche Beweise trotz Aufforderung nicht geführt hatte, bedeutete nicht, dass die Tatsachenannahme der Behörde als zutreffend gewertet werden durfte. Entscheidend ist vielmehr die materielle Wahrheit. Wenn die belangte Behörde eine Tatsachenannahme dennoch als zutreffend wertete, weil der Gegenbeweis von der Partei nicht erbracht wurde, stellte dies eine unzulässige formelle Beweiswürdigung dar.

Da der tatsächliche Sachverhalt an Hand der aufgenommenen Beweise nicht mit dem notwendigen Grad an Sicherheit festgestellt werden konnte und Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Klagenfurt, 2. Juni 2003