

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des L. gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 17. Juli 2003, Zl. 100/35849/2003, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird geändert:

Der Satz "Der Berufung wird stattgegeben." wird ersetzt durch den Satz "Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:".

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 7. Februar 2003 wurde für den Beschwerdeführer (Bf.) als Empfänger eine mit einer "Fassung" umgebene australische Goldmünze zur Überführung in den freien Verkehr beim Zollamt Flughafen Wien angemeldet. In der Zollanmeldung WE-Nr. 206/380/600031/83/3 ist im Feld 33 die Warennummer 7118 9000 angegeben. Der Anmeldung ist als Unterlage nach Art. 218 Abs. 1 Buchstabe c Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) die Rechnung Nr. 173505 der G. vom 4. Februar 2003 angeschlossen. Der eingeführte Gegenstand wird darin als "Lunar Pendant – Year of the Dragon Pattern" bezeichnet und ist mit 185,00 Australische Dollar (AUD) fakturiert. Der in Rechnung gestellte Gesamtbetrag in der Höhe von 209,20 AUD enthält auch die getrennt ausgewiesenen Beförderungs- und Versicherungskosten in der Höhe von 24,20 AUD.

Das Zollamt Flughafen Wien hat in der Folge Einfuhrumsatzsteuer von 22,90 Euro gem. Art. 218 Abs. 1 Zollkodex (ZK) buchmäßig erfasst und gem. Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt.

In der dagegen erhobenen Berufung beantragte der Bf. die neuerliche und richtige Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer. Bei dem verzollten Gegenstand handle es sich um eine Goldmünze, die mit einer Fassung umgeben als Anhänger verwendet werden könne. Die Münze an sich sei "unversehrt", nicht verändert oder verarbeitet und nicht fix mit dem "Rahmen" verbunden. Die Münze selbst sei nach Auskunft des österreichischen Münzfachhandels umsatzsteuerfrei. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung sei die Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls vom Wert der Münze nicht zu entrichten. Zum Beweis für den Wert der einzelnen Bestandteile werde die Korrespondenz mit dem australischen Verkäufer vorgelegt.

Die Transportkosten seien anteilmäßig, soweit sie die Münze betreffen ebenfalls umsatzsteuerfrei.

Der Berufung beigelegt sind die Verzollungsunterlagen, Internetausdrucke, die den Anhänger und die Münze zeigen, sowie ein E-Mail-Schriftverkehr zwischen dem Bf. und dem Versender.

Mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung vom 17. Juli 2003, Zl. 100/35849/2003, gab das Hauptzollamt Wien der Berufung statt, änderte allerdings die Warennummer auf 7113 1900 00 und setzte die Eingangsabgaben mit 26,33 Euro (2,86 Euro an Zoll und 23,47 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) fest. Von der buchmäßigen Erfassung des Differenzbetrages in der Höhe von 3,43 Euro wurde gem. § 9 Zollrechts-Durchführungsverordnung (ZollR-DV) in Verbindung mit Art. 868 Unterabs. 1 ZK-DVO Abstand genommen.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass nach Rücksprache mit dem Bf. festgestellt worden sei, dass die gegenständliche Goldmünze vollständig umrahmt sei und ohne Beschädigung der Fassung mittels einer Zange nicht herausnehmbar sei. Die in Rede stehende Ware sei daher als Schmuckware in den ÖGebrZT -Code 7113 1900 00 einzureihen. Für Waren dieser Warennummer betrage der Zollsatz 2,5 % und der Einfuhrumsatzsteuersatz 20 %.

Gem. Art. 29 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG werde als Zollwert der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gem. Art. 32 ZK bei der Berechnung der Eingangsabgaben herangezogen.

Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e i) ZK verlange die Berichtigung des tatsächlichen Preises um die Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens.

Aus der vom Berufungswerber beantragten neuerlichen und vor allem richtigen Berechnung ergebe sich, dass zu wenig Eingangsabgaben eingehoben worden seien.

Dagegen richtet sich die am 22. August 2003 beim Hauptzollamt Wien fristgerecht eingelangte Beschwerde. Darin heißt es im Wesentlichen, die Beschwerde ergebe sich daraus, dass der

bekämpfte Bescheid, obgleich im Spruch stattgebend, nach seinem Inhalt und seiner Begründung den Antrag (der auch für einen juristischen Laien erkennbar darauf gerichtet wäre, von einer Besteuerung der Goldmünze Abstand zu nehmen) abweise.

Richtig sei, dass der Bf. über telefonische Anfrage der belangten Behörde mitgeteilt habe, sich selbst außer Stande zu fühlen, die Münze aus dem Rahmen entfernen zu können, ohne diese selbst oder den Rahmen der Gefahr einer nachhaltigen Beschädigung auszusetzen. Damit sei nichts über die allgemeine Möglichkeit abzuleiten, dies zu bewerkstelligen. Vielmehr bedeute es für einen hiezu befähigten und entsprechend ausgebildeten Gewerbsmann (z.B. Goldschmied) weder einen größeren Aufwand, noch Schwierigkeiten irgendwelcher Art, die Münze aus dem Rahmen zu entfernen und diese auch wieder einzufügen, dies ohne größeren finanziellen Aufwand. Dieser Standpunkt werde auch durch die vorgelegte Bestätigung des Herstellers bekräftigt, wonach es sich bei Münze und Rahmen um "completely separate items" handle. Mit diesen vorgelegten Beweisen habe sich die Behörde überhaupt nicht auseinander gesetzt und sie entsprechend gewürdigt.

Der Bf. legte im Zuge seiner Stellungnahme vom 28. Juni 2005 Abbildungen der streitgegenständlichen Ware vor. In der Stellungnahme brachte er im Wesentlichen vor, dass die Münze im Sinn der Erläuterungen zum Harmonisierten System zu Position 7118 nicht zu einem Schmuckstück verarbeitet worden sei. "Verarbeitung" sei in diesem Zusammenhang im Sinne des ABGB auszulegen.

Zu bedenken sei, dass eine Versteuerung der Münze jedenfalls nicht zu Recht erfolgt wäre, wenn er sich Münze und Rahmen getrennt hätte schicken lassen und die Münze selbst in den Rahmen eingelegt und die Haltekralle zugebogen hätte.

Bei Rahmen und Münze handle es sich nicht um einzelne (hier zwei) Bestandteile eines Schmuckstücks, sondern um zwei Gegenstände, die wohl zusammen als Schmuckstück, jedes aber unabhängig vom anderen als Schmuckstück oder Münze verwendet werden könne. Daher sei nach den zolltariflichen Einreichungsvorschriften eine getrennte Einreichung geboten.

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

Gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a 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 einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird.

Die Zollschuld entsteht nach Abs. 2 der bezeichneten Gesetzesstelle in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

Zollschuldner ist nach Art. 201 Abs. 3 ZK der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Zollschuld ist dabei die Verpflichtung einer Person, die für eine bestimmte Ware im geltenden Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Einfuhrabgaben oder Ausfuhrabgaben zu entrichten (Art. 4 Nr. 9 ZK). Einfuhrabgaben sind Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren sowie bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 3 Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994 (UStG), unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus einem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

Gem. § 26 Abs. 1 erster Satz UStG gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr.

Das gemeinschaftliche Zollrecht, soweit es sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben bezieht, gilt gem. § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben, sohin auch für die Einfuhrumsatzsteuer, die nach § 26 Abs. 3 UStG von den Zollämtern zu erheben ist. Die Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer ergibt sich daher bereits aus § 2 Abs. 1 ZollR-DG. § 26 Abs. 1 UStG wiederholt diese Anordnung.

Die Detailregelungen des materiellen und formellen Rechts der Einfuhrumsatzsteuer erfolgen daher weitgehend nicht im UStG, vielmehr sind die Vorschriften über die Zölle sinngemäß heranzuziehen. Dies gilt vor allem für die Frage der Entstehung und des Umfanges der Steuerschuld (Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 1 Tz 440).

Zu den zollrechtlichen Vorschriften zählen neben den im Titel VII, Kapitel 2 des Zollkodex geregelten gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld auch die im Titel II, Kapitel 1 des Zollkodex geregelten Vorschriften über den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften und die zolltarifliche Einreichung der Waren.

Artikel 20 Zollkodex (ZK) bestimmt u.a.:

- (1) Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften.
- (2) Die sonstigen durch besondere Gemeinschaftsvorschriften erlassenen Maßnahmen im Warenverkehr werden gegebenenfalls auf der Grundlage der zolltariflichen Einreichung der betreffenden Waren angewendet.
- (3) Der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften umfasst:
  - a) die Kombinierte Nomenklatur (im Folgenden: KN);
  - b) jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur -

gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist;

c) die Regelzollsätze und die anderen Abgaben, die für die in der Kombinierten Nomenklatur erfassten Waren gelten, und zwar

- die Zölle und
- die Abschöpfungen und sonstigen bei der Einfuhr erhobenen Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen eingeführt worden sind;

(6) Die zolltarifliche Einreihung einer Ware ist die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

a) Unterposition der KN oder Unterposition einer andern Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder

b) Unterposition jeder anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur - gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen - beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

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 Zolltarif wird von der Kommission eine Warenomenklatur eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder -ausfuhr genügt.

Zum Zeitpunkt der Überführung der gegenständlichen Ware in den freien Verkehr galt die Fassung der Kombinierten Nomenklatur (KN), die im Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 1832/2002 der Kommission vom 1. August 2002 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif enthalten ist.

Gem. den allgemeinen Vorschriften über die Auslegung der KN (Teil I, Titel I, Buchstabe A der Verordnung (EG) Nr. 1832/2002) gelten für die Einreihung von Waren in die KN folgende Grundsätze:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften (AV).

2. a) Jede Anführung einer Ware in einer Position gilt auch für die unvollständige oder unfertige Ware, wenn sie im vorliegenden Zustand die wesentlichen Beschaffenheitsmerkmale der vollständigen oder fertigen Ware hat. Sie gilt auch für eine vollständige oder fertige oder nach den vorstehenden Bestimmungen dieser Vorschrift als solche geltende Ware, wenn diese zerlegt oder noch nicht zusammengesetzt gestellt wird.

b) Jede Anführung eines Stoffes in einer Position gilt für diesen Stoff sowohl in reinem Zustand als auch gemischt oder in Verbindung mit anderen Stoffen. Jede Anführung von Waren aus einem bestimmten Stoff gilt für Waren, die ganz oder teilweise aus diesem Stoff bestehen. Solche Mischungen oder aus mehr als einem Stoff bestehende Waren werden nach den Grundsätzen der AV 3 eingereiht.

3. Kommen für die Einreichung von Waren bei Anwendung der AV 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:

a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen oder mehrere Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachten Warenzusammenstellung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als gleich genau betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.

b) Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der AV 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

c) Ist die Einreichung nach den AV 3 a) und 3 b) nicht möglich, wird die Ware der von den gleichermaßen in Betracht kommenden Positionen in dieser Nomenklatur zuletzt genannten Position zugewiesen.

4. Waren, die nach den vorstehenden AV nicht eingereiht werden können, werden in die Position der Waren eingereiht, denen sie am ähnlichsten sind.

5. Zusätzlich zu den vorstehenden AV gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und

üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese AV wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden AV 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese AV gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden AV. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser AV auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Kapitel 71 der Kombinierten Nomenklatur (KN) hat die Überschrift: "**Echte Perlen oder Zuchtpерлы, Edelsteine oder Schmucksteine, Edelmetalle, Edelmetallplattierungen und Waren daraus; Fantasieschmuck; Münzen**"

Die Position **7113** der KN hat den Titel "**Schmuckwaren und Teile davon, aus Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen**" und gliedert sich wie folgt auf:

	-	aus Edelmetallen, auch mit Edelmetallen überzogen oder plattierte:
7113 1100 00	-	aus Silber, auch mit anderen Edelmetallen überzogen oder plattierte
7113 1900 00	-	aus anderen Edelmetallen, auch mit anderen Edelmetallen überzogen oder plattierte
7113 2000 00	-	aus Edelmetallplattierungen auf unedlen Metallen

Die Position **7118** der KN hat den Titel "**Münzen**" und gliedert sich wie folgt auf:

7118 10	-	Münzen (ausgenommen Goldmünzen), ausgenommen gesetzliche Zahlungsmittel
7118 1010 00	-	aus Silber
7118 1090 00	-	andere
7118 9000 00	-	andere

Gem. Anmerkung 9 Buchstabe a zu Kapitel 71 gelten als "Schmuckwaren" im Sinne der Position 7113: Kleine Gegenstände, die als Schmuck dienen (z.B. Fingerringe, Armbänder, Halsketten, Broschen, Ohrringe, Uhrketten, Uhrgehänge, **Anhänger**, Krawattennadeln, Manschettenknöpfe, religiöse oder andere Medaillen oder Abzeichen).

Wenn nichts anderes bestimmt ist, ist gem. Art. 67 ZK der Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung durch die Zollbehörden in Bezug auf alle Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, zugrunde zu legen.

Bei der Einreichung der Waren ist deren objektive Beschaffenheit in dem in Art. 67 ZK bezeichneten Zeitpunkt maßgebend (Witte, Kommentar zum Zollkodex, dritte Auflage, Art. 20, Rz 38, mit der dort zitierten Judikatur des EuGH).

Nach den vorliegenden Unterlagen handelt es sich bei dem in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Gegenstand um eine Goldmünze ("Australian Lunar Gold Coin"), die mit einer Fassung umgeben als Schmuckanhänger verwendet werden kann. Die Münze wird durch fünf, aus der Fassung ragende "Krallen" im Rahmen gehalten. Die auf der Rückseite offene Fassung besteht aus 14-karätigem Gold und enthält einen Ring, um den Anhänger an einer Halskette tragen zu können.

Es handelt sich somit um eine Schmuckware im Sinne der Anmerkung 9 Buchstabe a zu Kapitel 71 der KN, in der Anhänger auch ausdrücklich genannt sind. Auch in der zur Zollabfertigung vorgelegten Rechnung wird die Ware als Schmuckanhänger ("Pendant") bezeichnet.

Da für die Einreichung der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln vorrangig maßgebend ist ("Wortlaut-Einreichung" gem. AV 1 und AV 6) ist der in Rede stehende Gegenstand als Schmuckware in die Position 7113 (Unterposition 7113 1900) einzureihen.

Die genannte AV 1 steht sohin auch der vom Bf. geforderten getrennten Einreichung der einzelnen Bestandteile der Schmuckware (hier: Rahmen und Goldmünze) entgegen.

Auch nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) sind im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit grundsätzlich die objektiven Merkmale und Eigenschaften einer Ware, wie sie im Wortlaut der Position der KN und in den Vorschriften zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung der Ware. Die bezüglich der KN von der Kommission und die bezüglich des Harmonisierten Systems vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (Weltzollorganisation) ausgearbeiteten Erläuterungen sind ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (z.B. EuGH 4.3.2004, Rs C-130/02, Krings, Randnummer 28).

Nach den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zu Position 7118 ("Münzen") gehören nicht zu dieser Position: Münzen, die zu Broschen, Krawattennadeln oder anderen Schmuckstücken verarbeitet worden sind (Position 7113 oder 7117).

Der Bf. bringt in seiner Stellungnahme vom 28. Juni 2005 vor, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine "Verarbeitung" der Münze zu einem Schmuckstück handle. Der in den Erläuterungen zum HS zu Position 7118 verwendete Begriff "verarbeitet" sei im Sinne des ABGB auszulegen. Verarbeitung sei demnach die Herstellung einer nach der Verkehrsauffassung neuen Sache, indem durch Umgestaltung die Zweckbestimmung und Brauchbarkeit der bisherigen Sache verändert wird.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Art und Weise der Be- oder Verarbeitung unmaßgeblich ist, da der eingeführte Gegenstand nach seinen objektiven Merkmalen und Eigenschaften im Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung eine Schmuckware im Sinne der Definition der Anmerkung 9 Buchstabe a zu Kapitel 71 der KN darstellt, die Einreihung daher allein aufgrund der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware, wie sie im Wortlaut der Position 7113 und in der Anmerkung 9 Buchstabe a zu Kapitel 71 festgelegt sind, möglich ist. Die Erläuterungen zum HS untermauern zusätzlich die vorgenommene Einreihung.

Bei der Begriffsauslegung ist im Übrigen der internationale Charakter der Erläuterungen zum HS zu berücksichtigen. Die Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung verbietet es daher grundsätzlich, die in den Erläuterungen zum HS verwendeten Begriffe ausschließlich im Sinne einer nationalen (zivilrechtlichen) Rechtsvorschrift auszulegen. Zudem kann der in den Erläuterungen zum HS zu Position 7118 verwendete Begriff "verarbeitet" nicht gänzlich losgelöst von den zolltariflichen Vorschriften ausschließlich im Sinne des § 414 ABGB verstanden werden, da nicht der zivilrechtliche Eigentumserwerb sondern die zolltarifliche Einreihung von Waren Gegenstand der Erläuterungen zum HS ist.

Auch aus den Erläuterungen zum HS selbst ergibt sich, dass der vom Bf. in diesem Zusammenhang vertretenen Rechtsansicht, die allein auf den Begriff "verarbeitet" abstellt, nicht gefolgt werden kann. Zu Position 7113 heißt es nämlich: "Nicht zu dieser Position gehören: Münzen, nicht zu Schmuck montiert (Pos. 7118 oder Kapitel 97)".

Gem. Art. 29 Abs. 1 Zollkodex (ZK) ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 ZK und unter der Voraussetzung, dass keiner der die Transaktionswertmethode ausschließenden Tatbestände der Buchstaben a bis d der bezeichneten Gesetzesstelle vorliegen.

Gem. Art. 32 Abs. 1 Buchstabe e) i) ZK sind bei der Ermittlung des Zollwerts nach Art. 29 dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis die Beförderungs-

und Versicherungskosten für die eingeführten Waren bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinzuzurechnen.

Gem. § 5 Abs. 1 UStG wird der Umsatz bei der Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Z 3) nach dem Zollwert des eingeführten Gegenstandes bemessen.

Nach Abs. 4 der bezeichneten Gesetzesstelle sind der Bemessungsgrundlage, soweit sie darin nicht enthalten sind, hinzuzurechnen:

Z 2. die im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld auf den Gegenstand entfallenden Beträge an Zoll einschließlich der Abschöpfung, Verbrauchsteuern und Monopolabgaben sowie an anderen Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle, wenn diese Abgaben anlässlich oder im Zusammenhang mit der Einfuhr von "Gegenständen" von den Zollämtern zu erheben sind.

Z 3. die auf den eingeführten Gegenstand entfallenden Nebenkosten wie Beförderungs-, Versicherungs-, Verpackungskosten, Provisionen und Maklerlöhne bis zum ersten Bestimmungsort im Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union. ....

Zollwert und zugleich Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer ist daher im gegenständlichen Fall der in der Rechnung Nr. 173505 vom 4. Februar 2003 ausgewiesene Betrag in der Höhe von 209,20 AUD.

Für Waren der Warennummer 7113 1900 betrug der Zollsatz zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung am 7. Februar 2003 2,5 % vom Zollwert.

Gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt die Einfuhrumsatzsteuer 20 % der Bemessungsgrundlage.

Die im § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG angeführte Steuerbefreiung umfasst die Lieferung von Anlagegold. Zum Anlagegold zählen neben Gold in Barren- oder Plättchenform (lit. aa) auch Goldmünzen,

- die einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel aufweisen,
- die nach dem Jahr 1800 geprägt wurden,
- die in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und
- die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehaltes um nicht mehr als 80% übersteigt (lit. bb).

Steuerfrei ist auch die Einfuhr der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG angeführten Gegenstände (§ 6 Abs. 4 Z 1 UStG).

Gem. der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. II Nr. 501/2002 erfüllt die Goldmünze selbst die Kriterien der Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG. Wie bereits oben ausführlich dargestellt wurde, stellt jedoch der eingeführte Gegenstand nach seiner objektiven Beschaffenheit im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung am 7. Februar 2003 eine Schmuckware (Münzschatz) dar. Schmuckwaren sind aber von der Legaldefinition des

§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. j UStG für Anlagegold nicht umfasst, sodass eine Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung ausscheidet. Sie sind daher weder im Inland noch bei der Einfuhr steuerbefreit.

Wie der Bf. in seiner Stellungnahme vom 28. Juni 2005 zutreffend ausführt, wäre die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 8 lit. j und Abs. 4 Z 1 UStG zur Anwendung gekommen, wenn nur die Goldmünze (ohne Rahmen) in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt worden wäre.

Außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung wurde der Erstbescheid abgeändert. Da aber dem auf die Steuerfreiheit der Goldmünze abzielenden Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen wurde, war die stattgebende Spruchformulierung zu berichtigen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. August 2005