

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder OR Mag. Josef Gutl und HR Dr. Wilhelm Pistotnig im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, vom 3. Mai 2007 gegen die Berufungsentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 2. April 2007, Zahl: aa, betreffend Eingangsabgaben nach der am 27. November 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Die Abgabe Zoll wird wie folgt festgesetzt:

<u>Abgabe:</u>	<u>Betrag in €:</u>
Zoll (A00)	5.385,27

Die Abgabenerhöhung (§ 108 Abs. 1 ZollIR-DG) wird mit € 654,45 festgesetzt.

Die Abgabenberechnung und die Gegenüberstellung der Abgaben sind am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeführt.

### Entscheidungsgründe

Mit der Warenanmeldung zu der WE-Nr. bb vom 30. Juni 1998 wurde ein Generatorfahrzeug (Fahrgestellnummer: cc) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und es wurden Abgaben in der Höhe von ATS 98.093,00 (Zoll: ATS 16.319,00; EUST: ATS 81.774,00) vorgeschrieben. Im Feld 31 der Warenanmeldung wurde als

---

Warenbezeichnung „*Generatorfahrzeug*“ angegeben und die Ware in die Nummer 8705 9090 002 des Österreichischen Gebrauchszołtarifs (ÖGebrZT) eingereiht.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 25. Oktober 2000, Zahl: dd, wurde festgestellt, durch die Angabe einer unrichtigen Warennummer sei das oben genannte Kraftfahrzeug unberechtigterweise in den Verkehr gebracht und dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Für die Bf. sei daher gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich der Verordnung (EWG) Nr. 2923/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Zollschuld entstanden. Weiters wurde gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung in der Höhe von ATS 12.623,00 vorgeschrieben.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg (ohne Datum), Zahl: ee, wurden die anlässlich der Einfuhrabfertigung für das Kraftfahrzeug buchmäßig erfassten Abgaben gemäß Art. 236 ZK erstattet.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 12. Dezember 2006, Zahl: ff, wurde – entsprechend der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Juli 2005, Zahl: gg – der Bescheid vom 25. Oktober 2000 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 12. Dezember 2006, Zahl: hh, wurde der Bf. für das gegenständliche Kraftfahrzeug die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG in der Höhe von € 14.192,23 (Zoll: € 6.345,51; EUSt: € 7.846,72) vorgeschrieben. Als Folge der Entstehung dieser Zollschuld erfolgte weiters gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG die Vorschreibung einer Abgabenerhöhung in der Höhe von € 1.204,84. In der Begründung wurde ausgeführt, im Zuge einer Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass für das Fahrzeug eine unrichtige Warennummer erklärt worden ist. Gegen die Einreichung des Fahrzeugs als „*Generatorfahrzeug*“ spreche die Tatsache, dass der Aufsatz (Generator) lediglich mit Schrauben auf der Ladefläche montiert worden sei. Nach Auskunft des Warenempfängers sei es zu keiner funktionalen Verbindung zwischen dem Kraftfahrzeug und dem Aufsatz gekommen. Der Generator sei nach der Zollabfertigung wieder abmontiert und das Fahrzeug in weiterer Folge ohne Generator weiterverkauft worden. In die Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur seien nur besonders konstruierte oder umgebaute Kraftfahrzeuge einzureihen, also Kraftwagen, deren wesentlicher Zweck nicht das Befördern von Personen oder das Transportieren von Waren ist. Im gegenständlichen Fall liege kein besonders konstruiertes oder umgebautes Kraftfahrzeug vor, weil die durch Verschraubung geschaffene Zusammensetzung sehr leicht aufgehoben werden könne. Im Hinblick auf die leichte Demontierbarkeit des Aufsatzes seien das Fahrzeug

und der Aufsatz getrennt von einander zu tarifieren. Beim Fahrzeug habe es sich um ein solches mit getrennter Ladefläche für die Güterbeförderung gehandelt. Dies ergebe sich auch aus dem Umstand, dass der Güterladebereich mit einem Generator, welcher ein Gewicht von 900 kg aufweise, beladen gewesen sei. Daraus könne geschlossen werden, dass das rechnerisch ermittelte Gewicht für die Personenbeförderung bei maximaler Belegung deutlich unter der höchsten zulässigen Nutzlast (Güterbeförderung) liege. Darüber hinaus würde auch der Hersteller des Fahrzeuges durch die Prüfziffer „7“ an der dritten Stelle der Fahrgestellnummer zum Ausdruck bringen, dass es sich bei diesem um einen Lastkraftwagen handelt. All diese Punkte würden für eine Einreichung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur sprechen. Hinsichtlich der von der Bf. vorgelegten Verbindlichen Zolltarifauskünfte wurde ausgeführt, entsprechend der einschlägigen Normen trete eine Bindungswirkung erst ab Auskunftserteilung ein. Darüber hinaus würden die von den Verbindlichen Zolltarifauskünften erfassten Fahrzeuge nicht mit dem verfahrensgegenständlichen übereinstimmen.

Hinsichtlich des Zollwertes wurde ausgeführt, gemäß den Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung/Zoll sei der Wert des zur Abfertigung gestellten Generators nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten gewesen. Der gegenteiligen Aussage des Warenempfängers sei nicht zu folgen gewesen. Der Wert des Generators betrage laut entsprechender Rechnung ATS 60.000,00.

Unter Anführung der rechtlichen Grundlagen und der Bestimmungen der Zolldokumentation wurde ausgeführt, für die Bf. sei durch Entziehen des Kraftfahrzeugs aus der zollamtlichen Überwachung die Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 ZK entstanden. Hinsichtlich der Frage der Verjährung wurde in der Begründung ausgeführt, gegen den Warenempfänger sei wegen des Verdachts der Begehung eines Finanzvergehens Anzeige an die Staatsanwaltschaft Salzburg erstattet worden. Diesbezüglich sei die gerichtliche Zuständigkeit gegeben. Gemäß § 74 Abs. 2 ZOLLR-DG betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Eingangsabgaben zehn Jahre, wenn im Zusammenhang mit diesen Abgabenansprüchen ein ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen wurde.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 22. Dezember 2006. Die Bf. brachte vor, die neuerliche Vorschreibung der Abgaben gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 ZK stehe im Widerspruch zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006, Zahl: ff. Danach sei die Zollschuld gemäß Art. 204 ZK für den Warenempfänger entstanden. Darüber hinaus habe die belangte Behörde mit dem nunmehr rechtskräftigen Bescheid gemäß Art. 236 ZK erkannt, dass im verfahrensgegenständlichen Fall keine Abgaben zu erfassen sind. Betreffend den Zollschuldentstehungstatbestand brachte die Bf. vor, im angefochtenen Bescheid seien keinerlei Nachweise dafür genannt, dass in der Warenanmeldung eine unrichtige Warennummer angemeldet und somit ein falscher Zollsatz angewandt worden ist.

In diesem Zusammenhang wurde auch mangelndes Parteiengehör und die Nichtgewährung der Möglichkeit, an den Einvernahmen von Zeugen und Auskunftspersonen teilzunehmen, als Verfahrensmangel gerügt. Hinsichtlich der Einreichung in den Zolltarif verwies die Bf. auf die Verbindlichen Zolltarifauskünfte der Oberfinanzdirektion Cottbus. Demnach sei eine Einreichung als Personenkraftwagen oder als Sonderfahrzeug richtig und zulässig. Die Ansicht der belannten Behörde, diese Auskünfte seien unbeachtlich, laufe auf den Vorwurf hinaus, die Oberfinanzdirektion Cottbus habe unrichtige Zolltarifauskünfte erteilt. Anlässlich der Einfuhrabfertigung sei das Fahrzeug beschaut, die Einreichung besprochen und diese vom Zollorgan akzeptiert worden. Damit sei klar, dass die Ware mit einer solchen Warenbezeichnung angemeldet worden ist, unter der sie grundsätzlich subsumiert werden könne. Andernfalls hätte das die Beschau durchführende Zollorgan keinesfalls die Zollanmeldung entgegen nehmen dürfen. Im Hinblick auf die Bestimmung des Art. 201 Abs. 3 Unterabsatz 2 ZK führe selbst eine unrichtige Wertangabe oder eine nicht richtige Angabe der Warennummer nicht zu einer Zollschuldentstehung gemäß Art. 203 ZK. Hinsichtlich der Verjährung brachte die Bf. vor, gegen keinen Mitarbeiter der Bf. sei ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden. Auch gegen den Warenempfänger seien nur strafgerichtliche Untersuchungen eingeleitet worden. Die bloße Einleitung sei nicht mit einer Verurteilung gleichzusetzen. Darüber hinaus stellte die Bf. fest, im Hinblick auf die Verbindlichen Zolltarifauskünfte könne dem Warenempfänger kein Schuldvorwurf gemacht werden. Da das Zollorgan die Einreichung in den Zolltarif nach erfolgter Beschau der Ware akzeptiert habe, könne von einer Abgabenhinterziehung, geschweige denn von einer vorsätzlichen Hinterziehung keine Rede sein. Eine schuldhafte Entziehung durch die Bf. liege nicht vor. Falls eine falsche Einreichung erschlichen worden sein sollte, sei dies auf ein Verhalten des Auftraggebers zurückzuführen. In einem solchen Fall seien die Abgaben bei richtiger Ausübung des Auswahlermessens diesem vorzuschreiben.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 2. April 2007, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, im gegenständlichen Fall habe es keine Zollschuldentstehung gemäß Art. 204 ZK gegeben. Die Zollschuldvorschreibung an die Bf. sei daher nicht ausgeschlossen. Die Erstattung der Abgaben gemäß Art. 236 ZK stehe im Zusammenhang mit der wegen Falschtarifierung ergangenen Abgabenvorschreibung gemäß Art. 203 ZK. Es sei im Erstattungsbescheid zu Recht festgestellt worden, dass die anlässlich der Einfuhrabfertigung gemäß Art. 201 ZK entstandene Zollschuld gesetzlich nicht geschuldet war, weil eine Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK vorliege. Anhand der vorliegenden Unterlagen seien das „Trägerfahrzeug“ und der Stromgenerator getrennt zu tarifieren. Die gängige Einreichung vergleichbarer Fahrzeuge anderer Marken für die Anerkennung als vorsteuerabzugsberechtigter und

normverbrauchsabgabenbefreiter Pritschenwagen würde für eine zolltarifliche Klassifizierung als Lastkraftwagen sprechen. Der zuständige Mitarbeiter des Bf. und das Abfertigungsorgan könnten sich nicht mehr an Details betreffend die Warenbeschaffenheit erinnern, deren Aussagen als Zeugen hätten somit auf die Einreichung keine Auswirkungen gehabt. Die Frage, ob eine Abgabenhinterziehung und damit verbunden die Voraussetzungen für die zehnjährige Verjährungsfrist vorliegen, sei eine Vorfrage. Die Beurteilung dieser dürfe, sofern keine bindende Entscheidung einer anderen Behörde vorliege, von der Abgabenbehörde selbst vorgenommen werden. Beim Warenempfänger seien Unterlagen gefunden worden, aus welchen diesem bewusst gewesen sein muss, dass die Fahrzeuge als Lastkraftwagen einzureihen sind. Aus Aufzeichnungen sei ersichtlich, dass der Warenempfänger aus Kostengründen bestrebt war, eine andere Einreichung zu erwirken. Der Warenempfänger habe somit vorsätzlich gehandelt, dessen neuerliche Einvernahme sei daher entbehrlich. Die Durchführung einer Beschau im Rahmen der Abfertigung habe keinen Einfluss darauf, ob der Warenempfänger vorsätzlich gehandelt hat. Hinsichtlich der Zollschuldner-eigenschaft führte die belangte Behörde aus, bei einer indirekten Vertretung werde der Anmelder ungeachtet der Verschuldensfrage zum Zollschuldner.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 3. Mai 2007. Neben den in der Berufung getätigten Vorbringen führt die Bf. aus, im Hinblick auf den Erstattungsbescheid gemäß Art. 236 ZK würde eine neuerliche Abgabenvorschreibung gegen die Bindungswirkung verstößen. Die Einreichung des Fahrzeuges sei auf Urkunden gestützt worden, die nach dem maßgeblichen Zeitpunkt (Annahme der Zollanmeldung) ausgestellt worden seien. Diese seien daher nicht geeignet, eine Aussage über den Zustand des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zu treffen. Irrelevant sei auch der Hinweis auf eine nationale Verordnung, die Einreichung habe ausschließlich auf Basis der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zu erfolgen. Der Hinweis auf die Prüfziffer „7“ in der Fahrgestellnummer stelle auch keinen Nachweis für die Einreichung als Lastkraftwagen dar. Selbst die belangte Behörde sei in einem vergleichbaren Fall trotz dieser Prüfziffer von einer Einreichung als Personenkraftwagen ausgegangen. Die Bf. bringt unter Darlegung von Beispielen auch vor, die belangte Behörde habe das Recht der freien Beweiswürdigung grundlegend missverstanden und dieses Recht völlig beliebig ausgeübt. Hinsichtlich der Einreichung des Fahrzeuges in den Zolltarif führt die Bf. aus, bei Berücksichtigung der Nutzlast hätte das Fahrzeug als Personenkraftwagen qualifiziert werden müssen, da die Personenbeförderung mehr als die Hälfte der zulässigen Belastung ausmache. Die Ausstattungsmerkmale des Fahrzeuges würden für eine überwiegende Personenbeförderung sprechen. Die Unrichtigkeit der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht betreffend die Einreichung der Ware in den Zolltarif ergebe sich auch aus Verbindlichen Zolltarifauskünften. Um eine einheitliche Tarifierung derartiger

Fahrzeuge sicher zu stellen, regt die Bf. die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an.

Hinsichtlich des Zollschuldentstehungstatbestandes führt die Bf. aus, die Qualifikation der Zollschuldentstehung gemäß Art. 201 ZK habe insoweit rechtliche Bedeutung, weil von der belangten Behörde auch die Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben worden sei. Im Falle einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung habe gemäß § 72a ZollR-DG die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben, wenn der Empfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist. Der Warenempfänger sei ein Unternehmer gewesen.

Betreffend die Verjährung wird ergänzend zu den Ausführungen in der Berufungsschrift vorgebracht, die Abgabenbehörde habe bei der Vorfragebeurteilung nicht nur den objektiven sondern auch den subjektiven Tatbestand der strafbaren Handlung zu überprüfen.

Diesbezügliche Feststellungen würden im angefochtenen Bescheid fehlen. Aufgrund der Ergebnisse im Rahmen der Voruntersuchung beim Landesgericht Salzburg sei die Erfüllung des subjektiven Tatbestandselements auszuschließen. Bezuglich der Vorwerfbarkeit gibt die Bf. auch zu bedenken, das die Zollabfertigung durchführende Zollorgan habe anlässlich der Abfertigung keine Zweifel an der Richtigkeit der Tarifierung gehabt und auch das Bundesministerium für Finanzen habe seine diesbezügliche Rechtsansicht mittlerweile geändert. Bei Berücksichtigung dieser Umstände könne dem Warenempfänger kein Verschulden vorzuwerfen sein. Mangels Verschuldens würden die Voraussetzungen für die zehnjährige Verjährungsfrist nicht gegeben sein. Darüber hinaus würden die diesbezüglichen Ausführungen der belangten Behörde aus Leerformeln und reinen Spekulationen bestehen. Das Zollamt Salzburg sei bei der Berechnung der Abgaben von unrichtigen Werten ausgegangen. Hinsichtlich der Zollschuldner-eigenschaft führt die Bf. aus, ihrerseits liege weder Verschulden noch Fahrlässigkeit vor. Sie habe die Zollanmeldungen aufgrund der Angaben des Auftragsgebers durchgeführt. Abschließend stellt die Bf. die Anträge, sofern der Beschwerde nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, in eventu dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf Null reduziert wird.

In der am 27. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, die Bf. sei ausschließlich für die Abfertigung des Fahrzeuges zuständig gewesen. Weder der Bf. noch dem Warenempfänger sei vorsätzliches Verhalten vorwerfbar. Der Warenempfänger habe sich betreffend die Einreihung in den Zolltarif bei den zuständigen Behörden erkundigt. Daraus lasse sich ableiten, dass der Warenempfänger stets bestrebt war, eine den Vorschriften entsprechende Einreihung zu erwirken. Diese sei zwar Abgaben schonend, jedoch legal erfolgt. Der Warenempfänger sei der Auffassung gewesen, für die Einreihung sei die Beschaffenheit des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Abfertigung maßgeblich.

Nach dessen Ansicht dürfe daher die im Anschluss an die Abfertigung durchgeführte Demontage des Generators keine Auswirkungen auf die Tarifierung der Ware haben. Da es sich bei der Regelung des Art. 221 Abs. 3 ZK um eine Verfahrensvorschrift handle, dürfe diese Bestimmung in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2700/2000, wonach die Verjährungsfrist für die Dauer eines Rechtsbehelfs gehemmt ist, nur auf Verfahren angewendet werden, bei denen die Rechtsbehelfe nach Inkrafttreten der Änderung eingebbracht worden sind. Darüber hinaus lasse sich der genannten Bestimmung keine Kumulierung in der Form ableiten, dass die Hemmungen von zwei Verfahren zusammen zu zählen sind. Die Hemmungen im Zusammenhang mit den Rechtsbehelfsverfahren betreffend den Bescheid vom 25. Oktober 2000, Zahl: dd, seien daher im gegenständlichen Fall außer Acht zu lassen. Im Falle gegenteiliger Ansicht beantragte die Bf. die Einleitung eines diesbezüglichen Vorabentscheidungsverfahrens. Im Falle von Zweifel betreffend die Einreihung von Kraftfahrzeugen mit lediglich einer Sitzreihe regte die Bf. ebenfalls die Anrufung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) an. Die belangte Behörde führte aus, eine luxuriöse Ausstattung habe keinen Einfluss auf die Tarifierung der Fahrzeuge. Der Warenempfänger habe sich bei der Zollbehörde betreffend die Einreihung derartiger Fahrzeuge erkundigt; er habe daher sehr genau gewusst, was er machen müsse, um eine geringere Abgabenvorschreibung zu erlangen.

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

Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich gemäß Art. 20 Abs. 1 ZK auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften. Gemäß Art. 20 Abs. 3 ZK umfasst der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften unter anderem die Kombinierte Nomenklatur sowie 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. Der ÖGebrZT beruht auf der Grundlage des Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaften (§ 45 Abs. 1 ZollR-DG).

Die Kombinierte Nomenklatur wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt und ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten. Für den verfahrensgegenständlichen Fall findet Anhang I in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2086/97 der Kommission Anwendung. Gemäß Art. 1 Abs. 2 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 umfasst die Kombinierte Nomenklatur die Nomenklatur des Harmonisierten Systems (als Harmonisiertes System wird das „Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren“ bezeichnet).

In Teil I (Einleitende Vorschriften) Titel I des Anhanges I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur normiert. Die Allgemeine Vorschrift 1 bestimmt, dass „*die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise sind. Maßgebend für die Einreichung sind der Wortlaut der Positionen und Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und – soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nicht anderes bestimmt ist – die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.*“ Gemäß der Allgemeinen Vorschrift 6 sind für die Einreichung von Waren in die Unterpositionen einer Position der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und – sinngemäß – die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften maßgebend. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe.

Gemäß Art. 6 des Harmonisierten Systems ist im Rahmen dieses Übereinkommens ein Ausschuss einzusetzen; dieser Ausschuss hat unter anderem Erläuterungen, Einreichungsavise und sonstige Stellungnahmen zur Sicherstellung einer einheitlichen Auslegung und Anwendung des Harmonisierten Systems auszuarbeiten (Art. 7 Abs. 1 des Übereinkommens). Darüber hinaus hat die Kommission die Möglichkeit, Erläuterungen zu der Kombinierten Nomenklatur zu erlassen [Art. 9 Abs. 1 Buchstabe a) 2. Anstrich iVm Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87]. Die Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur sowie die Einreichungsavise stellen nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Positionen dar (vgl. EuGH 9.2.1999, Rs C-280/97; 6.12.2007, Rs C-486/06). Gemäß der Vorbemerkung zu den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Gemeinschaften ersetzen die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur nicht die zum Harmonisierten System, sondern sind als Ergänzung dieser zu betrachten. Die Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur müssen daher häufig in Verbindung miteinander verwendet werden.

Gemäß Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 2086/97 sind „*Personenkraftwagen und andere hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge (ausgenommen solche der Position 8702), einschließlich Kombinationskraftwagen und Rennwagen*“ in die Position 8703 einzureihen. Von der Position 8704 sind „*Lastkraftwagen*“ erfasst.

Mit der verfahrensgegenständlichen Einfuhrabfertigung wurde – wie bereits ausgeführt – ein als Generatorfahrzeug bezeichneter Kraftwagen (Fahrgestellnummer: cc) zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet und dieser in die Nummer 8705 9090 002 des ÖGebrZT eingereiht. Im gegenständlichen Verfahren war im Wesentlichen die Einreichung des

Fahrzeuges in den ÖGebrZT strittig, die belangte Behörde ging für das Fahrzeug selbst von einer Einreihung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur aus, der Generator wurde von der belangten Behörde in die Nummer 8502 2111 992 des ÖGebrZT eingereiht.

Das gegenständliche, von der Bf. als Generatorfahrzeug angemeldete Kraftfahrzeug wurde in der anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Rechnung Nr. ii als „*Generatorfahrzeug Dodge mit Stromaggregat*“ bezeichnet. Die anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Unterlagen enthalten keine weiteren Hinweise betreffend Typ, Verwendung und Beschaffenheit des Fahrzeuges. Aus einer in den Verwaltungsakten befindlichen Verkaufsbestätigung vom 27. November 1998 geht hervor, „*dass (...) das Fahrzeug Dodge Ram 2500 Pick-up, Fahrgestellnummer: cc, Farbe: rot, gemäß gesonderter Rechnung und gesondertem Kaufvertrag erworben hat.*“ Mit Beleg vom 3. Dezember 1998 hat der Warenempfänger einem Leasingunternehmen einen „*Dodge Ram 2500, rot, cc*“ zu einem Nettopreis von ATS 370.000,00 in Rechnung gestellt.

Anhand der Fahrgestellnummer konnte vom Unabhängigen Finanzsenat die Zulassungsbesitzerin (AA, vertreten durch Herrn BB) ermittelt werden, auf die das gegenständliche Fahrzeug erstmals in Österreich zum Verkehr zugelassen war. Im Zuge der schriftlichen Zeugenaussage gab Herr BB betreffend die Ausstattung des Fahrzeugs Folgendes an:

Anzahl der Sitzreihen:	1
Anzahl der Sitze vorne (ohne Lenker):	2
Anzahl der Sitze hinten:	Keine
Anzahl der Türen:	2
Hubraum in cm <sup>3</sup> :	5.900
Höhe des Laderaumes (Bordwand) in cm:	58
Doppelkabine:	Nein
einfache Kabine:	Ja
geschlossener Fahrgastraum:	Ja
Leder-ausstattung (polsterung):	Nein
Dreipunkt Sicherheitsgurt für Vordersitze:	Ja
Radioanlage:	Ja
Radioanlage mit CD-Player:	Nein
elektrisch zu bedienende Außenspiegel:	Nein
elektrische Fensterheber:	Nein
Zentralverriegelung:	Nein

höhenverstellbares Lenkrad:	Ja
Klimaanlage:	Ja
automatische Klimaanlage:	Nein
Tempomat:	Ja
Antiblockiersystem (ABS):	Nein
Automatikgetriebe:	Nein
Schaltgetriebe:	Ja
Allradantrieb:	Ja
Dieselmotor:	Ja
Benzinmotor:	Nein
Alufelgen:	Nein
Chromfelgen:	Nein
Chromeinstiege:	Nein
Chromkühler:	Ja
Metalliclackierung:	Nein
Öffnen der Bordwand nur an Rückseite möglich:	Ja
Vorrichtungen zum Festmachen der Ladung vorhanden:	Ja

Aus der mit dem Warenempfänger (CC) nach durchgeföhrter Betriebsprüfung/Zoll am 23. Oktober 2000 aufgenommenen Niederschrift geht hervor, dass die Zusätze 1500/2500/3500 das Höchstgewicht der Fahrzeuge angeben; die Bezeichnung „1500“ verweist auf ein solches von 2,9 Tonnen, „2500“ verweist auf ein solches von 3,9 Tonnen und bei der Bezeichnung „3500“ liegt das Höchstgewicht bei 5 Tonnen. Die vom Warenempfänger in der Verkaufsbestätigung und in der Rechnung angegebene Bezeichnung „2500“ weist auf ein Höchstgewicht von 3,9 Tonnen hin.

Die Bf. teilte mit Schreiben vom 26. Juni 2008 mit, sie verfüge über keinerlei Unterlagen betreffend die Ausstattung des Kraftfahrzeuges. Die Bf. stellte weiters den Antrag, Herrn CC als Zeugen zu vernehmen. Der Antrag der Bf. enthält keine Angabe einer Adresse. Aus der vom Vertreter der Bf. mit Schreiben vom 14. November 2006 übermittelten Meldeanfrage geht – entgegen der Ansicht der Bf. - eindeutig hervor, dass es sich bei dem Wohnsitz in Adresse1 um einen „ehemaligen Hauptwohnsitz“ handelt. Eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrte Abfrage im Zentralen Melderegister führte zu dem Ergebnis, dass Herr CC über keinen Wohnsitz in Österreich verfügt.

Beweisanträge haben das Beweismittel und das Beweisthema anzugeben. Mangels Bezeichnung der Adresse des Zeugen lag kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Ausland lebende Geschäftspartner, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (VwGH 28.9.2004, 2002/14/0021). Seitens des Unabhängigen Finanzsenates versuchte Zustellungen an ehemalige bzw. an bisher im Verfahren bekannt gegebene Adressen waren nicht erfolgreich. Es konnte daher weder eine Befragung des Herrn CC betreffend die Warenbeschaffenheit des gegenständlichen Fahrzeuges durchgeführt werden noch war es möglich, diesen zur Vorlage geeigneter Unterlagen aufzufordern. Das Abfertigungsorgan gab im Zuge seiner Vernehmung am 27. Februar 2006 an, er könne sich nicht mehr an den gegenständlichen Abfertigungsfall erinnern. Aus dem Vermerk in der Warenanmeldung gehe hervor, dass er die Ware innerlich beschaut habe. Er habe daher sicherlich die Identität der Ware anhand der Chassisnummer überprüft. An die genauen Details, wie Montage des Generators und sonstige Merkmale des Fahrzeugs könne er sich nicht mehr erinnern.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass es sich bei dem zur Abfertigung angemeldeten Fahrzeug um einen so genannten Pick-up (Dodge Ram 2500) mit einer Sitzreihe und mit drei Sitzplätzen (einschließlich Lenker), mit einer einfachen Kabine, mit zwei Türen und mit den Ausstattungsmerkmalen laut der Angabe des Zeugen gehandelt hat. Dem stehen auch nicht die Ausführungen der Bf. entgegen, wonach die Angaben des Zeugen keine Aussage über die Beschaffenheit des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung treffen könnten, weil in der Zeit zwischen der Zollabfertigung und der Typisierung bzw. der Zulassung auf die AA Veränderungen vorgenommen worden seien. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein neues Fahrzeug mit einer Doppelkabine, mit mehr als zwei Türen und mit mehr als einer Sitzreihe eingeführt wird und vor der Typisierung bzw. vor der erstmaligen Zulassung in ein Fahrzeug mit einer einfachen Kabine, mit zwei Türen und mit einer Sitzreihe umgebaut wird. Für den Unabhängigen Finanzsenat steht daher fest, dass die Angaben des Zeugen, die Verkaufsbestätigung und die Verkaufsrechnung eine Aussage über den Zustand des Fahrzeuges am 30. Juni 1998 zu treffen vermögen. Hinsichtlich des Einwandes der Bf., der Zeugenaussage komme geringe Glaubwürdigkeit zu, weil sich dieser nach zehn Jahren nicht mehr an Details erinnern könne,

---

ist festzuhalten, dass der vernommene Zeuge zum Zeitpunkt der Befragung noch Zulassungsbesitzer des Fahrzeuges war und es einem Durchschnittsmenschen durchaus zumutbar ist, auch nach zehn Jahren noch eine Aussage über wesentliche Ausstattungsmerkmale eines Fahrzeuges, welches mehrere Jahre auf jemanden zugelassen war, zu treffen.

Das gegenständliche Fahrzeug wurde mit einem auf die Ladefläche aufgesetzten Stromaggregat zur Abfertigung gestellt. Fest steht, dass der Generator in Österreich gekauft, anschließend nach Slowenien verbracht und dort auf das Fahrzeug montiert worden ist. Das Fahrzeug wurde in Kanada gekauft und nach Slowenien verbracht. Der Warenempfänger gab anlässlich seiner Vernehmung am 21. September 2000 gegenüber der Finanzstrafbehörde I. Instanz an, es habe nie eine Bestellung oder einen Bedarf für ein Generatorfahrzeug gegeben. Im Zuge der beim Warenempfänger durchgeführten Betriebsprüfung/Zoll wurde diesbezüglich - wie im Bescheid vom 12. Dezember 2006, Zahl: hh, ausgeführt - festgestellt, dass der Stromgenerator lediglich durch Verschrauben auf der Ladefläche befestigt worden ist. Anlässlich der vorstehend genannten Einvernahme gab der Warenempfänger auch an, der Generator sei auf Metallplatten montiert und in weiterer Folge auf der Ladefläche des Fahrzeugs verschraubt worden und der gegenständliche Generator sei insgesamt für drei Importe verwendet worden. Die Feststellungen im genannten Bescheid gelten als Vorhalt, die Bf. hat diesbezüglich keine gegenteiligen Angaben gemacht. Die Feststellung der Betriebsprüfung/Zoll steht auch im Einklang mit dem Umstand, dass das Fahrzeug einerseits ohne Stromaggregat weiterverkauft wurde, anderseits als Lastkraftwagen, und nicht als Sonderfahrzeug, zum Verkehr zugelassen wurde. Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es daher als erwiesen, dass der Generator lediglich durch Verschrauben befestigt worden ist und ohne großen Aufwand montiert bzw. demontiert werden konnte.

Gemäß den Erläuterungen zum Harmonisierten System sind in die Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur besonders konstruierte oder umgebaute Kraftfahrzeuge, auf denen Vorrichtungen oder Geräte angebracht sind, um sie für bestimmte andere als bloße Beförderungszwecke verwendbar zu machen. Es sind demnach Kraftwagen, deren wesentlicher Zweck nicht das Befördern von Personen oder Gütern ist. In diese Position sind auch „*fahrbare Elektrogeneratorenstationen, die aus einem Kraftwagen bestehen, auf dem ein elektrischer Generator angebracht ist,*“ einzureihen. Im gegenständlichen Fall kommt eine Einreihung in diese Position nicht in Betracht, weil es sich hier im Hinblick auf die leichte Montierbarkeit und leicht zu bewerkstelligende Aufhebung der jeweiligen Verbindung keineswegs um ein besonders konstruiertes oder umgebautes Kraftfahrzeug handelt. Dass es sich bei der Befestigung des Generators auf der Ladefläche des Fahrzeuges nicht um einen Umbau handelt, liegt auf der Hand. Die in den Erläuterungen im Einzelnen angeführten

---

Fahrzeuge sind nur dann in die Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen, wenn sie die Voraussetzungen des Einleitungssatzes erfüllen (VwGH 24.9.2002, 2001/16/0135).

Nach der Allgemeinen Vorschrift 3b) werden „*Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.*“ Nach Punkt IX der Erläuterungen zum Harmonisierten System gelten für die Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift als aus verschiedenen Bestandteilen zusammengesetzte Waren nicht nur die Waren, deren Bestandteile zu einem praktisch untrennbaren Ganzen verbunden sind, sondern auch diejenigen Waren, deren Bestandteile voneinander trennbar sind, vorausgesetzt, dass diese Bestandteile zueinander passen, sich gegenseitig ergänzen und dass ihre Zusammensetzung ein Ganzes bildet, dessen Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden.

Im gegenständlichen Fall wurde ein so genannter Pick-up zusammen mit einem Stromaggregat (Generatorfahrzeug) zur Abfertigung gestellt. Die Verbindung der beiden Waren, also des Pick-ups einerseits und des Generators andererseits, wurde durch Verschrauben hergestellt. Entsprechend der Vorstellungen des Warenempfängers, den Aufsatz für die Erlangung eines geringeren Zollsatzes zu verwenden, und der Tatsache, dass der Generator vor dem Weiterverkauf bzw. vor der Typisierung wieder abmontiert worden war, ist es zu keiner funktionalen Verbindung zwischen diesen beiden Bestandteilen gekommen. Das gegenständliche Fahrzeug wurde auch nicht als Generatorfahrzeug (Sonderfahrzeug) zum Verkehr zugelassen. Die nach der Allgemeinen Vorschrift 3b) erforderliche Voraussetzung, dass trennbare Bestandteile nur dann ein Ganzes bilden, wenn die Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden, ist daher nicht erfüllt. Vielmehr sollte nach den Vorstellungen des Warenempfängers der Aufbau des Stromaggregats nur dazu dienen, um eine Abfertigung zu einem günstigeren Zollsatz zu erwirken. Eine Bestellung für ein Generatorfahrzeug lag nicht vor. Das Kraftfahrzeug und das Stromaggregat waren daher - wie von der belangten Behörde vorgenommen - getrennt in den ÖGebrZT einzureihen.

Selbst wenn für die Tarifierung die funktionale Verbindung zwischen den Bestandteilen oder das üblicherweise gemeinsame Anbieten des Fahrzeuges und des Generators unmaßgeblich wären, hätte dies im gegenständlichen Fall zu keinem anderen Ergebnis geführt. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht

(VwGH 24.9.2002, 2001/16/0135). Im gegenständlichen Fall war die Überführung eines Generatorfahrzeuges in den zollrechtlich freien Verkehr und das Anbieten eines solchen am europäischen Markt nicht ernstlich gewollt. Vielmehr sollte lediglich das Fahrzeug selbst, welches tatsächlich als Lastkraftwagen typisiert und als solcher weiterverkauft worden ist, in den Wirtschaftskreislauf eingehen. Darüber hinaus wäre durch eine derartige Vorgangsweise die Schutzfunktion des Gemeinsamen Zolltarifs in Frage gestellt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der Kombinierten Nomenklatur und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Ein objektives Tarifierungskriterium kann auch der Verwendungszweck einer Ware sein, sofern er der Ware innewohnt, was sich anhand ihrer objektiven Merkmale und Eigenschaften beurteilen lässt (vgl. EuGH 6.12.2007, Rs C-486/06).

Nach dem Wortlaut sind in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur hauptsächlich für die Personenbeförderung gebaute Kraftfahrzeuge einzureihen. Der Verwendungszweck der Fahrzeuge ist daher für die Tarifierung von entscheidender Bedeutung. Aus dem Gebrauch der Wörter „zur Personenbeförderung gebaute“ lässt sich ableiten, dass es auf den, den Fahrzeugen innewohnenden Verwendungszweck entscheidend ankommt. Dieser Verwendungszweck wird durch das allgemeine Erscheinungsbild der gegenständlichen Fahrzeuge und durch die Gesamtheit ihrer Merkmale, die ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihen, bestimmt (EuGH 6.12.2007, Rs C-486/06). Kraftfahrzeuge des Typs „Pick-up“ können je nach Beschaffenheit in die Position 8703 oder 8704 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht werden.

In den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zu den Unterpositionen 8703 2110 bis 8703 2490 hieß es in der am 30. Juni 1998 geltenden Fassung: „*Sofern sie hauptsächlich zur Personenbeförderung gebaut sind, gehören ferner hierher Kombinationskraftwagen, d.h. Fahrzeuge, die gleichermaßen zum Befördern von Personen oder Gütern verwendet werden können. Diese Fahrzeuge besitzen gegenüber den Kraftwagen zum Befördern von Gütern, die oft die gleiche Abmessungen haben (Lieferwagen), folgende besondere Merkmale: 1. im hinter dem Fahrersitz oder der Fahrerbank gelegenen Fahrzeugteil befinden sich fest eingebaute Klappsitze bzw. herausnehmbare Sitze oder Verrichtungen zum Einbau solcher Sitze und Seitenfenster und 2. im allgemeinen ist eine Hecktür oder -klappe vorhanden, die Innenverarbeitung entspricht derjenigen von Personenkraftwagen.*“

---

Das gegenständliche Kraftfahrzeug weist folgende objektive Merkmale und Eigenschaften auf: Es besteht aus einer einfachen, geschlossenen Kabine, die als Fahrgastraum dient; das Fahrzeug ist mit zwei Türen und mit einer Sitzreihe mit drei Sitzplätzen (einschließlich Lenker) ausgestattet. Der von der Kabine getrennte Laderaum kann nur an der Rückseite geöffnet werden und verfügt über Vorrichtungen zum Festmachen der Ladung. Das Fahrzeug ist mit einem Dieselmotor, einem Schaltgetriebe und mit Vierradantrieb ausgestattet. Für die Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur ist entscheidend, ob ein derartiges Fahrzeug nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit seiner Merkmale hauptsächlich zur Beförderung von Personen oder zum Transport von Waren gebaut ist.

Das Vorhandensein von lediglich einer Sitzbank mit drei Sitzplätzen ist ein typisches Merkmal von Fahrzeugen, die hauptsächlich für den Transport von Waren gebaut sind. Dafür spricht auch die Vorrichtung zum Festmachen der Ladung. Das Schaltgetriebe und das Vorhandensein eines Dieselmotors spricht zwar nicht gegen ein Fahrzeug, das hauptsächlich zur Personenbeförderung verwendet wird, jedoch ist eine solche Ausstattung bei Fahrzeugen des gegenständlichen Typs nach allgemeiner Lebenserfahrung jedoch eher ein Indiz für ein zur Güterbeförderung gebautes Fahrzeug. Das Fehlen einer Lederausstattung, elektrischer Fensterheber, elektrisch zu bedienender Außenspiegel, einer Zentralverriegelung und allenfalls das Fehlen eines CD-Players spricht bei derartigen Fahrzeugen eher dafür, dass das Fahrzeug hauptsächlich zum Transport von Waren gebaut ist. Das Fahrzeug verfügt nur über eine Sitzreihe mit drei Sitzplätzen, hinter der Fahrerbank befinden sich keine Sitze. Der Hauptverwendungszweck des gegenständlichen Fahrzeuges liegt nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit seiner Merkmale im Transport von Waren. Das gegenständliche Fahrzeug ist daher in die Nummer 8704 2131 002 des ÖGebrZT einzureihen.

Bezüglich des Vorbringens, das Fahrzeug sei anlässlich der Einfuhrabfertigung vom Abfertigungsorgan beschaut und von diesem die Einreihung in den Zolltarif akzeptiert worden, ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall die in der Warenanmeldung angegebene, objektiv unrichtige Bezeichnung der Ware und der Warennummer für die Anwendung eines zu geringen Zollsatzes und die Minderfestsetzung von Eingangsabgaben kausal gewesen ist. Es geht nicht an, bei schwierig zu tarifierenden Waren unrichtige Angaben zu machen, um sodann nach Vornahme einer inneren Beschau zu behaupten, es sei dem jeweiligen Organwalter, der es an Misstrauen habe fehlen lassen, die unrichtige Tarifierung zuzurechnen (vgl. VwGH 31.5.1995, 89/16/0104). Ebenso wenig lässt sich aus einer durchgeführten Warenbeschau der Schluss ableiten, dass die Waren in die richtige Warennummer eingereiht worden sind.

Die Beurteilung der Frage, ob das Fahrzeug mit Sicherheitsgurten und Kopfstützen ausgestattet war, war im gegenständlichen Fall nicht entscheidungsrelevant. Es konnte daher

von einer diesbezüglich ergänzenden Anfrage bei der Zulassungsbehörde Abstand genommen werden. Ergänzend ist anzuführen, dass die Bestimmungen der Verordnungen des Bundesministers für Finanzen BGBl. 1996/273 (steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen) und BGBl II 2002/193 (steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse) für die Einreichung in den ÖGebrZT nicht relevant sind. Darüber hinaus wird darin bestimmt, dass Pick-ups, die in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind, steuerlich nicht als Lastkraftwagen einzustufen sind.

Die (nach dem 30. Juni 1998 erlassenen) Erläuterungen zum Harmonisierten System und zur Kombinierten Nomenklatur stützen die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates. Auf seiner im Jahr 2001 abgehaltenen Sitzung beschloss der Ausschuss (Art. 6 des Harmonisierten Systems) Änderungen der Erläuterungen zu den Positionen 8703 und 8704 des Harmonisierten Systems. Diese lauten für die Position 8703 wie folgt:

*„Die Einreichung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher hauptsächlich zur Personen- denn zur Güterbeförderung bestimmt sind (Pos. 8704). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreichung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und über einen einzigen umschlossenen Innenraum verfügen, der einen Bereich für den Fahrer und die Passagiere und einen anderen Bereich umfasst, der wiederum sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann. In diese Gruppe fallen die so genannten „Mehrzweck“fahrzeuge (z. B. Van-artige Fahrzeuge, Freizeit(„Sports Utility“)fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können eine Einreichung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:*

- a) das Vorhandensein dauerhaft eingebauter Sitze mit Sicherheitsausrüstung (z.B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) für jede Person oder das Vorhandensein von ständigen Verankerungspunkten und Vorrichtungen zum Einbau von Sitzen und Sicherheitsausrüstung im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere; solche Sitze können eingebaut, umklappbar, aus Verankerungspunkten herausnehmbar oder zusammenklappbar sein;
- b) das Vorhandensein von hinteren Fenstern and den zwei Seitenteilen;
- c) das Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, mit Fenstern, an den Seitenteilen oder im Rückteil;
- d) das Fehlen einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem Rückraum, der sowohl für die Personen- als auch die Güterbeförderung verwendet werden kann;
- e) das Vorhandensein von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im gesamten Fahrzeuginnenraum, die dem Passagierbereich zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher).“

In den Erläuterungen zu der Position 8704 heißt es:

*„Die Einreichung bestimmter Kraftfahrzeuge in diese Position wird durch besondere Merkmale bestimmt, die darauf hinweisen, dass die Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach eher zur Güter- denn zur Personenbeförderung bestimmt sind (Pos. 8703). Diese Merkmale sind besonders bei der Einreichung von Kraftfahrzeugen hilfreich, die im Allgemeinen ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 5 Tonnen aufweisen und entweder über einen gesonderten, umschlossenen Rückraum oder eine offene hintere Plattform verfügen, die üblicherweise zur*

Güterbeförderung genutzt wird. Diese Fahrzeuge können auch flach gegen die Seitenwände klappbare Rücksitzbänke ohne Sicherheitsausrüstung, Verankerungspunkte oder Fahrkomforteinrichtungen aufweisen, um den Frachtbereich im Bedarfsfall in vollem Umfang für den Warentransport nutzen zu können. In diese Gruppe fallen die so genannten „Mehrzweck“fahrzeuge (z.B. Van-artige Fahrzeuge, gewisse Freizeit- („Sports Utility“) fahrzeuge, bestimmte Pick-ups). Folgende Merkmale können für eine Einreichung in diese Position als charakteristische Beschaffenheitshinweise dienen:

- a) das Vorhandensein von Sitzbänken ohne Sicherheitsausrüstung (z. B. Sicherheitsgurte oder Verankerungspunkte und Vorrichtungen zum Einbau von Sicherheitsgurten) oder Fahrkomforteinrichtungen im Rückraum hinter dem Bereich des Fahrers und der Front-passagiere; diese Sitze sind üblicherweise um- oder zusammenklappbar, um die volle Nutzung des Rückbodens (Van-artige Fahrzeuge) oder einer gesonderten Plattform (Pick-ups) für die Güterbeförderung zu ermöglichen;
- b) das Vorhandensein einer gesonderten Kabine für den Fahrer und die Passagiere und einer gesonderten offenen Plattform mit Seitenwänden und herunterklappbarer Heckklappe (Pick-ups);
- c) das Fehlen von hinteren Fenstern an den zwei Seitenteilen; Vorhandensein von Schiebe-, Ausschwing- oder nach oben klappbaren Türen, ohne Fenster, an den Seitenteilen oder im Rückteil zur Güterbe- und -entladung (bei Van-artigen Fahrzeugen);
- d) das Vorhandensein einer untrennbar verbundenen Trennwand oder Abgrenzung zwischen dem Bereich des Fahrers und der Frontpassagiere und dem hinteren Bereich;
- e) das Fehlen von Komfortmerkmalen und Vorrichtungen und Ausstattungen im Güterladebereich, die dem Passagierbereich des Fahrzeugs zugerechnet werden können (z.B. Bodenteppiche, Belüftung, Innenbeleuchtung, Aschenbecher)."

Die vom Ausschuss im Jahre 1999 beschlossenen Änderungen der Einreichungsavise zu den Positionen 8703 und 8704 des Harmonisierten Systems lauten wie folgt:

Unterposition 8703 23 Nummer 2:

*"Zweiradangetriebenes Kraftfahrzeug mit Kolbenverbrennungsmotor mit Fremdzündung mit einem Hubraum von 1800 cm<sup>3</sup>. Das Fahrzeug hat zwei Türen, zwei Vordersitze, eine nicht zusammenklappbare Rücksitzbank für drei Personen im Fahrgastbereich (Doppelkabine) und einen gut ausgestatteten Innenraum (z.B. gepolsterte Sitze, dekorative Seitenverkleidungen). Der rückwärtige Teil, offen und für den Warentransport vorgesehen, ist vom Fahrgastbereich getrennt und hat eine herunterlassbare rückwärtige Bordwand. Die Gesamtnutzlast (Personen, einschließlich Fahrer, und Fracht) beträgt 495 kg mit einer vorgesehenen Frachtkapazität von ca. 145 kg. Das zulässige Gesamtgewicht des Fahrzeugs beträgt 1566 kg."*

Unterposition 8704 21 Nummer 1:

*"Vierradangetriebenes Kraftfahrzeug mit Kolbenverbrennungsmotor mit Selbstzündung mit einem Hubraum von 2779 cm<sup>3</sup>, einer Doppelkabine und einer getrennten Ladefläche auf einem separaten Fahrgestell. Die Gesamtnutzlast (Personen, einschließlich Fahrer und Fracht) beträgt 625 kg mit einer vorgesehenen Frachtkapazität von ca. 350 kg. Das Fahrzeug hat vier Türen, eine nicht zusammenklappbare Sitzbank für drei Personen hinter den zwei Vordersitzen und einen gut ausgestatteten Innenraum, z.B. gepolsterte Sitze mit Kopfstützen und dekorative Seitenverkleidungen. Die Ladefläche hat eine herunterlassbare rückwärtige*

*Bordwand und wird von einer Segeltuchplane über einem Metallrahmen abgedeckt. Eine herausnehmbare Kunststoffplatte mit befestigter Sitzbank ist auf der Ladefläche angebracht.“*

Unterposition 8704 31 Nummer 1:

*“Zweiradangetriebenes Kraftfahrzeug mit Kolbenverbrennungsmotor mit Fremdzündung mit einem Hubraum von 2245 cm<sup>3</sup>. Das Fahrzeug hat vier Türen, zwei Vordersitze, eine nicht zusammenklappbare Sitzbank für drei Personen im Fahrgastbereich (Doppelkabine). Der Wagenaufbau des Fahrzeugs besteht aus zwei getrennten Karosserien, eine für den Fahrer- und Fahrgastbereich und eine für den Frachtbereich. Der Frachtbereich ist offen und hat eine herunterlassbare rückwärtige Bordwand, um das Be- und Entladen der Fracht zu erleichtern. Die Gesamtnutzlast (Personen, einschließlich Fahrer, und Fracht) beträgt 1140 kg. Das zulässige Gesamtgewicht des Fahrzeugs beträgt 2450 kg.“*

Die mit ABI. C 50 vom 28. Februar 2006 von der Kommission veröffentlichten Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur verweisen hinsichtlich der Unterpositionen 8703 2110 bis 8703 2490 auf die Erläuterungen zu Position 8703 des Harmonisierten Systems und legen fest, dass die dort beschriebenen Fahrzeuge zu diesen Unterpositionen gehören. Die mit ABI. C 74 vom 31. März 2007 von der Kommission veröffentlichten Erläuterungen bestimmen für die Position 8703 Folgendes:

*“Zu dieser Position gehören Mehrzweckfahrzeuge wie Kraftfahrzeuge, die sowohl zur Personen- als auch zur Güterbeförderung bestimmt sind.*

*1. Vom Typ Pick-up:*

*Diese Fahrzeuge bestehen normalerweise aus mehr als einer Sitzreihe und aus zwei getrennten Bereichen, d.h. einem geschlossenen Bereich für die Beförderung von Personen und einem zweiten, offenen oder abdeckbaren Bereich für die Beförderung von Waren.*

*Diese Fahrzeuge gehören jedoch in die Position 8704, wenn die innere Länge auf dem Boden des für die Beförderung von Waren bestimmten Bereichs länger ist als 50% der Länge des Radstands des Fahrzeugs oder wenn sie mehr als zwei Achsen haben.*

*2. (...)“*

Den zitierten Erläuterungen und Einreihungshinweisen zum Harmonisierten System und den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur ist gemeinsam, dass die Anzahl der Sitzreihen, der Sitzplätze, die Frachtkapazität und die Ausstattung der Fahrzeuge wesentliche Kriterien für die Einreihung von so genannten Pick-ups darstellen. Auch bei Berücksichtigung dieser Einreihungshilfen, die zwar nach dem hier maßgebenden Zeitpunkt erlassen worden sind, jedoch nicht auf einer Änderung der Rechtsgrundlage beruhen sondern lediglich eine Reaktion auf die Art der importierten Fahrzeuge darstellen, kommt eine Einreihung von einem Pick-up mit einer einfachen Kabine, mit bloß einer Sitzreihe, mit lediglich drei Sitzplätzen (einschließlich Lenker), in die Position 8703 nicht in Betracht.

Soweit sich die Bf. auf die vorliegenden Verbindlichen Zolltarifauskünfte der Oberfinanzdirektion Cottbus beruft, ist darauf zu verweisen, dass eine Verbindliche Zolltarifauskunft die Zollbehörden gemäß Art. 12 Abs. 2 ZK nur hinsichtlich der Waren bindet, für welche die Zollformlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Die Verbindlichen Zolltarifauskünfte, Nummern: jj, kk, ll und mm, die eine Einreihung von Fahrzeugen in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur vorsehen, und die Auskünfte, Nummern: nn, oo, pp und qq, die von einer Einreihung von Fahrzeugen in die Position 8705 der Kombinierten Nomenklatur ausgehen, wurden am 5. Dezember 2000 bzw. am 30. November 2000, und somit erst nach dem gegenständlichen Importvorgang erteilt. Weiters ist zu bemerken, dass der Antrag auf Erteilung einer Verbindlichen Auskunft gemäß Art. 6 Abs. 1 ZK-DVO bei den zuständigen Zollbehörden des Mitgliedstaates oder der Mitgliedstaaten zu stellen ist, in dem oder in denen die betreffende Auskunft verwendet werden soll, oder bei der Zollbehörde des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist nicht erkennbar, dass der Warenempfänger in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war oder ist. In der Zolltarifauskunft ist auch nicht die Anschrift des Antragstellers [Art. 6 Abs. 3 Buchstabe a) ZK-DVO], sondern ein Postfach bei einem in nur geringer Entfernung vom Wohnsitz des Warenempfängers gelegenen deutschen Postamt angeführt. Die Voraussetzungen der Verbindlichkeit der Zolltarifauskunft wurden von der Bf. nicht belegt (VwGH 24.9.2002, 2001/16/0135).

Selbst wenn die genannten Verbindlichen Zolltarifauskünfte für den gegenständlichen Fall verbindlich gewesen wären, wäre nichts für die Bf. zu gewinnen gewesen. Gemäß Art. 10 Abs. 3 Buchstabe a) ZK-DVO kann sich der Berechtigte für eine bestimmte Ware nur dann auf eine Verbindliche Zolltarifauskunft berufen, wenn der Zollbehörde nachgewiesen wird, dass die Ware der in der Auskunft beschriebenen Ware in jeder Hinsicht entspricht. Gerade dies trifft nicht zu. Das gegenständliche Fahrzeug (Type 2500) ist mit einer einfachen Kabine ausgestattet und verfügt lediglich über drei Sitzplätze (einschließlich Lenker). Gegenstand der Verbindlichen Zolltarifauskunft, Nummer jj, ist ein Fahrzeug mit einer Doppelkabine und mit fünf Sitzplätzen, die Auskunft, Nummer kk, beschreibt ein Fahrzeug mit fünf Sitzplätzen. Das von der Verbindlichen Auskunft, Nummer ll, beschriebene Fahrzeug weist sechs Sitzplätze auf und die Verbindliche Zolltarifauskunft, Nummer mm, hat ein Fahrzeug mit einer Doppelkabine und mit sechs Sitzplätzen zum Inhalt. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass Gegenstand der genannten Verbindlichen Zolltarifauskünfte Fahrzeuge mit der Bezeichnung „*Dodge Ram 1500*“ bzw. „*Dodge Dakota*“ waren, und nicht ein Fahrzeug der Type „*Dodge Ram 2500*“. Die Verbindlichen Zolltarifauskünfte, Nummern: pp und qq haben Streufahrzeuge und nicht ein so genanntes Generatorfahrzeug zum Gegenstand. Auch den Auskünften, Nummern: nn

---

und oo, lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass es sich um ein Fahrzeuge des Typs „Dodge Ram Pickup 2500“ gehandelt hat.

Darüber hinaus hat der VwGH mit Erkenntnis vom 24.9.2002, 2001/16/0135, festgestellt, dass eine Einreihung in die Position 8705 des Harmonisierten Systems nur dann in Betracht kommt, wenn ein besonders konstruiertes oder umgebautes Fahrzeug vorliegt. Dies ist nicht der Fall, wenn das Fahrzeug lediglich mit einem Aufsatz ausgestattet ist, der leicht demontiert werden kann. Die in der Beschwerdeschrift angesprochene Änderung der Rechtsansicht (Aktenvermerk vom 15. Februar 2001) betreffend die Befestigung des Streu- bzw. des Generatoraufsatzes ist daher – im Hinblick auf die zeitlich später erfolgte Rechtsprechung des VwGH - für den gegenständlichen Fall nicht maßgeblich. Die Rechtsansicht wurde dahingehend geändert, dass Winterstreu Fahrzeuge oder Generatorfahrzeuge auch dann als Sonderfahrzeuge einzureihen sein sollen, wenn die aufgebauten Geräte lediglich mit Maschinenschrauben fest verbunden sind. Es wurde von dem davor geforderten Kriterium der Verschweißung abgegangen. Dem steht einerseits die genannte Entscheidung des VwGH entgegen, andererseits ist im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die leichte Demontierbarkeit von keiner festen Verbindung auszugehen.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird (Art. 203 Abs. 2 ZK).

Gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK unterliegen Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, vom Zeitpunkt des Verbringens an der zollamtlichen Überwachung. Sie können nach dem geltenden Recht zollamtlich geprüft werden. Solche Waren bleiben gemäß Art. 37 Abs. 2 ZK so lange unter zollamtlicher Überwachung, wie es für die Ermittlung ihres zollrechtlichen Status erforderlich ist, und - wie vorliegend – im Fall von Nichtgemeinschaftswaren, bis sie ihren zollrechtlichen Status wechseln, in eine Freizone oder ein Freilager verbracht, wiederausgeführt oder nach Art. 182 ZK vernichtet oder zerstört werden. Die zollamtliche Überwachung beinhaltet gemäß Art. 4 Nummer 13 ZK allgemeine Maßnahmen, um die Einhaltung des Zollrechts und gegebenenfalls der sonstigen für Waren unter zollamtlicher Überwachung geltenden Vorschriften zu gewährleisten.

Die verfahrensgegenständlichen Waren wurden von der Bf. im Sinne des Art. 4 Nummer 19 ZK der Zollstelle gestellt, denn die Bf. hat mitgeteilt, dass sich eine eingeführte Ware bei ihr befindet. Entscheidend war die Mitteilung darüber, wobei logisch vorausgesetzt wird, dass sich die Ware körperlich am bezeichneten Ort befindet (Art. 40 ZK). Bei dieser geforderten Mitteilung war ausreichend, auf das Vorhandensein von Waren hinzuweisen. Eine genaue Bezeichnung ist dabei grundsätzlich nicht erforderlich. Der Inhalt der Mitteilung lässt

sich reduzieren auf den Erklärungsgehalt: "Es sind Waren eingetroffen" (*Kampf in Witte*, Zollkodex-Kommentar<sup>4</sup> Art 40 Rz 2a und VwGH 28.02.2002, 2000/16/0317). Wer, wie die Bf. im vorliegenden Fall, eine Zollanmeldung abgibt, gestellt damit gleichzeitig. Gestellte Nichtgemeinschaftswaren müssen gemäß Art. 48 ZK eine der für Nichtgemeinschaftswaren zulässige Bestimmungen erhalten. Dies sind gemäß Art. 4 Nummer 15 ZK die Überführung in ein Zollverfahren (a), die Verbringung in eine Freizone oder ein Freilager (b), die Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft (c), die Vernichtung oder Zerstörung (d) oder die Aufgabe zugunsten der Staatskasse (e). Alle Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt werden sollen, sind gemäß Art. 59 Abs. 1 ZK zu dem betreffenden Verfahren anzumelden. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr [Art. 4 Nummer 16 Buchstabe a) ZK] angestrebt. Mit der förmlichen Überlassung der Waren gemäß Art. 73 ZK wird dem Zollanmelder erst erlaubt, die Ware im Rahmen des gewählten Zollverfahrens zu verwenden. Mit Art. 73 Abs. 2 ZK, wonach die Überlassung für alle Waren, die Gegenstand einer Anmeldung sind, auf einmal erteilt wird, wird unzweifelhaft festgestellt, dass nur Waren, die Gegenstand einer Anmeldung sind, und nicht andere, im Sinne der zollrechtlichen Bestimmungen überlassen werden können. Da Waren zu kommerziellen Zwecken zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gemäß Art. 225 Buchstabe b) der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK-DVO) nur dann mündlich angemeldet werden können, wenn der Gesamtwert je Sendung und Anmelder die in den geltenden Gemeinschaftsvorschriften vorgesehene statistische Wertschwelle nicht übersteigt, die Sendung nicht Teil einer regelmäßigen Serie gleichartiger Sendungen ist und die Waren nicht von einem unabhängigen Beförderer als Teil eines größeren kommerziellen Beförderungsvorgangs befördert werden, war im verfahrensgegenständlichen Fall gemäß Art. 61 Buchstabe a) ZK in Verbindung mit Art. 62 ZK eine schriftliche Zollanmeldung im Normalen Verfahren auf einem Vordruck abzugeben, der dem amtlichen Muster (Einheitspapier) entspricht. Die schriftliche Anmeldung muss unterzeichnet sein und alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind. Gemäß Art. 212 ZK-DVO ist das Einheitspapier unter Beachtung des Merkblatts im Anhang 37 auszufüllen. Zufolge Titel I, B. Nummer 2 Buchstabe d) des Anhangs 37 zur ZK-DVO müssen als Minimalerfordernisse bei der Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr unter anderem zwingend die Felder 31 und 33 ausgefüllt sein. Nach Titel II, C. des Anhangs 37 zur ZK-DVO sind im Feld 31 als Warenbezeichnung die übliche Handelsbezeichnung der Ware, die so genau sein muss, dass die sofortige und eindeutige Identifizierung und die unmittelbare und richtige Einreihung der Ware möglich ist, und im Feld 33 als Warennummer die entsprechende

Kennziffer der betreffenden Warenposition anzugeben. Gemäß Art. 1 Nummer 5 ZK-DVO sind die zur Feststellung der Warenbeschaffenheit erforderlichen Angaben die handelsüblich zur Bezeichnung der Waren verwendeten Angaben, soweit sie den Zollbehörden die zolltarifliche Einreihung der Waren ermöglichen, sowie die Warenmenge. Die Warenbeschaffenheit ist daher entweder in Form der Warennummer oder im Falle des Fehlens einer solchen so anzugeben, dass die Ware der richtigen Warennummer zugeordnet werden kann. Im Feld 31 der Warenanmeldung zu WE-Nr. bb vom 30. Juni 1998 wurde als Warenbezeichnung "*Generatorfahrzeug*" angegeben und im Feld 33 die Warennummer 8705 9090 002 angeführt. Tatsächlich hat es sich um einen Pick-up der Warennummer 8704 2131 002 und um einen Generator gehandelt. Es entsprach daher weder die handelsübliche Bezeichnung noch die Warennummer, beides war unrichtig. Die Angaben in den Feldern 31 und 33 waren somit nicht geeignet, die Waren als jene zu identifizieren, die sie zolltariflich tatsächlich gewesen sind. Auch aus den der Warenanmeldung beigefügten Unterlagen waren die für eine Identifizierung entscheidungswesentlichen Merkmale nicht erkennbar. In der anlässlich der Abfertigung vorgelegten Rechnung wurde als Warenbezeichnung „*Generatorfahrzeug Dodge mit Stromaggregat*“ angegeben. Die in der Warenanmeldung angegebene Warenbezeichnung ist weder eine handelsübliche Bezeichnung noch ein Oberbegriff für Pick-ups; in der Anmeldung wurde nicht allgemein „Pick-up“, „Lastkraftwagen“ oder „Kraftfahrzeug“ erklärt, sondern „Generatorfahrzeug“, das in eine andere Warennummer einzureihen ist. Die Waren waren nicht wenigstens so bezeichnet, dass sie unter die vorliegende Anmeldung subsumiert werden könnten. Die Bf. hat somit in ihrer schriftlichen Anmeldung anstatt der gestellten Waren (Lastkraftwagen und Generator) ein Generatorfahrzeug der Warennummer 8705 9090 002 angemeldet. Da die Bf. für die gestellten Waren keine Zollanmeldung abgegeben hat, sind diese im Sinne des Art. 73 ZK nicht überlassen worden, weil eine Überlassung nur für Waren erteilt wird, die Gegenstand einer Anmeldung sind. Durch das Wegbringen vom Amtsplatz sind diese Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden. Für die verfahrensgegenständlichen Waren (Lastkraftwagen, Generator), für welche keine Anmeldung abgegeben worden ist, konnte eine Zollschuld nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 2 ZK (Entstehung der Einfuhrzollschuld im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird) nicht entstehen. Waren, die nicht vorhanden waren, konnten der Bf. als Anmelderin auch nicht überlassen werden. Vielmehr entstand für die gestellten, aber nicht angemeldeten Waren gemäß Art. 203 Abs. 1 iVm. Abs. 2 ZK am 30. Juni 1998 die Zollschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung (vergleiche VwGH 26.02.2004, 2002/16/0005).

Gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK sind Zollschuldner „*die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat*“ (1. Anstrich); „*die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen*“ (2. Anstrich); „*die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war*“ (3. Anstrich); „*gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtungen einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben*“ (4. Anstrich).

Es ist daher jeder Zollschuldner, der durch sein Tun oder Unterlassen den Erfolg herbeiführt, dass zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht mehr möglich sind. Auf subjektive Merkmale kommt es dabei nicht an. Die Bf., die als indirekte Vertreterin des Warenempfängers die Warenanmeldung abgegeben hat und somit im eigenen Namen und für fremde Rechnung gehandelt hat, ist daher als Handelnde auf jeden Fall Zollschuldnerin. Die Frage, ob der Warenempfänger als weiterer Zollschuldner in Betracht kommt, bedurfte aus nachfolgenden Gründen keiner weiteren Erwägungen.

Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet. Bei der Entscheidung, einen der Zollschuldner in Anspruch zu nehmen, müssen die Zollbehörden auswählen. Die Entscheidung ist eine Ermessensentscheidung (*Witte, Zollkodex*<sup>4</sup>, Art. 213 Rz. 4). Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Das Zollrecht setzt hinsichtlich der Inanspruchnahme der Gesamtschuldner keine Grenzen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzu bringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Die belangte Behörde hat mit Bescheid vom 12. Dezember 2006 dem Warenempfänger, Herrn CC, die Zollschuld durch Anschlag an der Amtstafel mitgeteilt. Das Zollamt ist daher von einer Zollschuldnerschaft des Herrn CC

ausgegangen. Herr CC, der keinen Wohnsitz im Anwendungsgebiet hat und dessen Aufenthalt auch unbekannt ist, hat den Zollschuldbetrag nicht entrichtet und Einbringungsmaßnahmen konnten bei diesem nicht durchgeführt werden. Ein Rückstandsausweis hat gemäß § 229 BAO unter anderem die Anschrift des Abgabepflichtigen zu enthalten; diese war und ist nicht bekannt. Für die belangte Behörde bestand somit - selbst wenn Herr CC gemäß Art. 203 Abs. 3 ZK als Zollschuldner in Betracht kommt - keine gesicherte Gläubigerposition. Nur bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubigerrisiken wäre die Nichtberücksichtigung der besonderen Umstände eines Falles ermessenfehlerhaft gewesen. Das Fehlen eines Wohnsitzes in Österreich, die Unkenntnis des Aufenthaltsortes des Herrn CC und die Nichtbezahlung der Abgabenschuld rechtfertigen es, die Bf. zur Entrichtung der Abgabenschuld heranzuziehen. Darüber hinaus hat die Bf. im verfahrensgegenständlichen Einfuhrfall aus eigenen Stücken im eigenen Namen und für fremde Rechnung (indirekte Stellvertretung) die Position des Handelnden eingenommen und sich in jene rechtliche Stellung gesetzt, um im Falle einer Zollschuldvorschreibung nach Art. 203 ZK als Zollschuldner in Anspruch genommen zu werden. Als Anmelder war die Bf. Inhaberin des Zollverfahrens und deshalb auch Zollschuldnerin nach Art. 203 ZK. Der Eintritt der so frei gewählten Zollschuldnereigenschaft erweist sich als Ausfluss des im Speditionsgeschäft immanenten Geschäftsrisikos und die gesamtschuldnerische Inanspruchnahme des Speditionsunternehmens ist daher auch nicht a priori unbillig. Die Abgabenbehörde hat daher ihr Auswahlermessen, sofern der Warenempfänger als Zollschuldner heranzuziehen ist, nicht missbräuchlich geübt, wenn sie aufgrund des unbekannten Aufenthaltes des Herrn CC ihrem gesetzlichen Auftrag folgend die Einbringung der Abgaben bei der Bf. angestrebt hat.

Darüber hinaus stellt laut Rechtsprechung des EuGH (vergleiche Urteil vom 13.11.1984, Rs 98/83 und 230/83) die Tatsache, dass einem professionellen Zollspediteur von seinem Kunden Umstände vorgetäuscht oder Unterlagen (Rechnungen) vorgelegt werden, die sich im nachhinein als falsch, gefälscht oder unzutreffend erweisen, ein normales Berufs- bzw. Geschäftsrisiko des Beteiligten dar. Dieser Umstand fällt in die Kategorie der Handelsrisiken der Zollspediteure, da diese sowohl für die Entrichtung der Abgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der Unterlagen, die sie den Zollbehörden vorlegen, haften.

Gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK ist der Abgabenbetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist. Gemäß Art. 221 Abs. 3 Satz 1 ZK darf die Mitteilung an den Zollschuldner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung (30. Juni 1998) lautete Satz 2 der zuletzt genannten Bestimmung wie folgt: „*Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf*

*der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.“ Mit der seit 19. Dezember 2000 geltenden Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 wurde die Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 Satz 2 ZK wie folgt geändert: „*Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 ZK eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.*“*

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind Verfahrensvorschriften im Allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar, während materiell-rechtliche Vorschriften gewöhnlich so ausgelegt werden, dass sie grundsätzlich nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten (EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04 mit weiteren Nachweisen). Gemäß der Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 Satz 1 ZK können die Zollbehörden – vorbehaltlich einer Ausnahme - ihr Recht auf Erhebung der Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Dreijahresfrist, in der sie dem Schuldner den Betrag dieser Schuld mitteilen müssen, nicht mehr ausüben. Die genannte Vorschrift enthält zugleich eine Regelung über die Zollschuld selbst und legt eine Verjährung für diese Schuld fest (EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04). Gemäß Art. 233 ZK erlischt die Zollschuld „*unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld (...).*“ Mit der Verjährung ist die Abgabenschuld unabhängig vom Entstehungstatbestand erloschen (*Witte in Witte*, Zollkodex-Kommentar<sup>4</sup> Art 233 Rz 3). Da die Zollschuld nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist verjährt und damit erloschen ist, ist diese Vorschrift als eine materiell-rechtliche Regelung anzusehen (EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04). Eine Zollschuld unterliegt somit nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet worden ist (VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083). Im Beschwerdefall steht fest, dass die Zollschuld am 30. Juni 1998 entstanden ist. Zu diesem Zeitpunkt galt Art. 221 Abs. 3 ZK in der Fassung vor der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 eingefügten Bestimmung über die Aussetzung der Verjährungsfrist durch die Einhebung eines Rechtsbehelfs gemäß Art. 243 ZK. In der im konkreten Fall anzuwendenden Fassung des Art. 221 Abs. 3 ZK ist die Verjährung unabhängig davon zu beurteilen, ob ein Rechtsbehelf erhoben wurde oder nicht (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083). Die mit Bescheid vom 12. Dezember 2006, Zahl: hh, getätigte Zollschuldbeschreibung erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 Satz 2 ZK in der am 30. Juni 1998 geltenden Fassung kann die Mitteilung auch noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen, wenn die Zollbehörden aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln konnten, und dies nach geltendem Recht vorgesehen ist. Es kommt dabei nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner die strafbare Handlung begangen hat (*Alexander* in

---

Witte, Zollkodex<sup>4</sup> Art. 221 Rz. 10).

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG (in der Fassung BGBl. I 1998/13) beträgt die Verjährungsfrist bei Eingangs- und Ausgangsabgaben drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld. Bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt diese Frist zehn Jahre, bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben jedoch nur dann, wenn die Zollbehörden den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens nicht oder nicht genau ermitteln konnten. Die Verjährungsfrist bei anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

Die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG kommt somit nur bei hinterzogenen Abgaben in Betracht. „Hinterzogen“ bedeutet, dass es sich um ein vorsätzliches Finanzvergehen (zum Beispiel: Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben) handeln muss, welches im Zusammenhang mit den Abgabenansprüchen verfolgt wird. Im verfahrensgegenständlichen Fall war somit betreffend die Verjährungsfrist von Bedeutung, ob ein vorsätzliches Finanzvergehen und somit eine Hinterziehung von Eingangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorlag. Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen.

Bei der Frage, ob Eingangs- oder Ausgangsabgaben hinterzogen wurden, handelt es sich um eine Vorfrage (VwGH 07.12.2000, 2000/16/0083). Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Sachverhaltes dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (Gericht bzw. derselben Behörde in einem anderen Verfahren) fallenden Frage gefällt werden kann. Bei einer Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde (Gericht) ist (*Stoll*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, 1320). Entscheidungen über Finanzvergehen, wie das des Schmuggels gemäß § 35 Abs. 1 FinStrG oder das der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß § 35 Abs. 2 FinStrG, fallen in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörden.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind Abgabenbehörden berechtigt, sofern Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen. Eine Verpflichtung zur Vorfragenbeurteilung besteht nicht. Liegt hingegen eine bereits rechtskräftige Vorfrageentscheidung vor, so ist die Abgabenbehörde entsprechend der begrifflichen Einheit der staatlichen Vollziehung und der

Pflicht aller Behörden zur Anerkennung der in der Rechtsordnung begründeten Zuständigkeitsverteilung und der Respektierung der auf Grund dieser Zuständigkeitsverteilung ergehenden Rechtsakte daran gebunden (VwGH 14.06.1973, 2203/71).

Mit Schreiben vom 15. November 2000 erstattete das Hauptzollamt Salzburg als Finanzstrafbehörde I. Instanz gegen Herrn CC gemäß § 82 Abs. 2 iVm § 53 Abs. 1 und 2 lit. a) FinStrG wegen des Verdachtes der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangsabgaben gemäß §§ 11, 35 Abs. 2 iVm § 38 Abs. 1 lit. a) FinStrG eine Anzeige an die Staatsanwaltschaft Salzburg. Nach Auskunft der Finanzstrafbehörde I. Instanz steht die Abschlussanzeige an die Staatsanwaltschaft noch aus. Ein Urteil des zuständigen Gerichtes ist bis dato noch nicht ergangen. Der Unabhängige Finanzsenat war daher berechtigt, die Frage, ob eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben im Sinne des § 74 Abs. 2 ZollR-DG vorliegt, zu beurteilen.

Gemäß § 35 Abs. 1 lit. a) FinStrG macht sich des Schmuggels schuldig, „*wer eingangsabgabepflichtige Waren vorsätzlich vorschriftswidrig in das Zollgebiet oder aus einer Freizone oder einem Freilager in einen anderen Teil des Zollgebietes verbringt oder der zollamtlichen Überwachung entzieht.*“ Im gegenständlichen Fall liegt – wie bereits festgestellt – eine Entziehung eingangsabgabepflichtiger Waren aus der zollamtlichen Überwachung vor, indem aufgrund unrichtiger Angaben in der Zollanmeldung eine Einreichung in den ÖGebrZT nicht möglich war. Dadurch liegt das Schmuggeltatbild gemäß § 35 Abs. 1 lit. a) 3. Fall FinStrG vor (vgl. Reger/Hackerl/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup> I § 35 Rz 62 und 78 f.).

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält. Für die Annahme des Vorsatzes reicht somit bedingter Vorsatz aus, er stellt die Untergrenze für den Vorsatz dar.

Der Tatvorsatz besteht aus zwei Komponenten, der Wissenskomponente und der Wollenskomponente. Obwohl in der Legaldefinition nur die Wollenskomponente ausdrücklich erwähnt ist, ist die Wissenskomponente in der Wollenskomponente aber denknotwendig mitenthalten. Für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente erforderlich, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit. Unter Möglichkeit ist allerdings nicht das Bestehen eines abstrakten, in Anbetracht der allgemeinen Unsicherheit der menschlichen Erkenntnis zumeist möglichen letzten Zweifels an der Richtigkeit auch gründlich geprüfter Angaben zu verstehen, sondern die Möglichkeit in einem konkreten Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht. Ob Handlungen mit dem Ziel erfolgen, Waren zu schmuggeln, beruht auf einem nach außen nicht erkennbaren

Willensvorgang. Auf diesen kann nur aus dem Verhalten des Täters geschlossen werden, soweit es nach außen in Erscheinung tritt. Es sind dabei auch alle sonstigen Sachverhaltselemente zu würdigen (VwGH 21.12.2000, 97/16/0404).

Der Abgabepflichtige muss also wissen, nicht bloß wissen können oder wissen müssen, dass seine Handlung gegen abgabenrechtliche Pflichten verstößt. Dazu genügt es, dass er dies zumindest ernstlich für möglich hält. Es muss ihm bewusst sein, dass eine Ware den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend anzumelden ist. Der Täter braucht sich dabei aber nicht über die einzelnen Abgabenvorschriften im Klaren sein. Das Wollen muss sich nicht auf das Tatbild als solches, sondern auf den dem Tatbild entsprechenden Sachverhalt richten (vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetz<sup>3</sup> I § 8 Rz 5 f.).

Die Bf., die im gegenständlichen Fall als indirekte Vertreterin des Empfängers aufgetreten ist und diese somit in eigenem Namen, aber für fremde Rechnung gehandelt hat, bringt in ihren Eingaben im Wesentlichen vor, bislang sei weder gegen einen Mitarbeiter ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, noch sei der Vorwurf einer Abgabenhinterziehung behauptet worden. Die Einreichung des gegenständlichen Fahrzeuges in den ÖGebrZT sei entgegen der Ansicht der belangten Behörde richtig durchgeführt worden. Hinweise bzw. Nachweise dafür, der Bf. sei bekannt gewesen, dass der Generator nur für den Zweck montiert wurde, um eine Abfertigung mit einem günstigeren Zollsatz zu erwirken, und dass sich die Bf. damit abgefunden hat, lagen nicht vor. Die Tarifierung sei anlässlich der Einfuhrabfertigung mit dem Organ des Zollamtes besprochen worden. Das von der belangten Behörde vernommene Abfertigungsorgan gab im Zuge seiner Vernehmung am 27. Februar 2006 an, ein die Tarifierung betreffendes Gespräch mit dem Zollsachbearbeiter sei ihm nicht erinnerlich. Aufgrund der durchgeführten Beschau habe er keinen Anlass gehabt, an der Richtigkeit der tarifarischen Einreichung zu zweifeln. Der die Zollanmeldung unterfertigende Mitarbeiter der Bf. gab im Zuge seiner Vernehmung am 8. März 2006 an, generell habe es Rücksprachen mit dem Warenempfänger betreffend die Tarifierung gegeben und er habe auch mit dem Tarifreferenten des Zollamtes die Tarifierungsproblematik besprochen; diesem sind laut seiner Aussage vom 23. Februar 2006 keine diesbezüglichen Gespräche „erinnerlich“. Den vorliegenden Verwaltungsakten lassen sich keinerlei Hinweise für ein vorsätzliches Handeln eines Mitarbeiters der Bf. (was von der belangten Behörde auch nicht behauptet wurde) entnehmen, dies insbesondere unter Berücksichtigung der vom Warenempfänger am 21. September 2000 zu einem vergleichbaren Fall, in dem auch ein Aufsatz auf das Fahrzeug montiert wurde, getätigten Aussage. Danach sei diese „*Vorgangsweise*“ (Anbringen eines Aufsatzes) mit dem Zolldeklaranten nicht besprochen worden. Sollten die Mitarbeiter der Bf. betreffend die Tarifierung der Fahrzeuge einem Rechtsirrtum unterlegen sein, so ist ihnen gemäß § 9 FinStrG lediglich Fahrlässigkeit zuzurechnen.

---

Die belangte Behörde vertritt in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung die Auffassung, Herr CC habe vorsätzlich gehandelt, da er gewusst habe, dass das Fahrzeug in die Position 8704 einzureihen ist, und er aus Kostengründen bestrebt gewesen sei, eine anders lautende Einreihung zu erwirken.

Die im Zuge der Hausdurchsuchung bei Herrn CC beschlagnahmte, auf einer ZIP-Diskette unter dem Verzeichnis „DD“ befindliche „*Dokumentation Importbestimmungen und Zulassungsbestimmungen*“ stellt einen Nachweis für ein vorsätzliches Handeln im gegenständlichen Fall dar. Daraus geht nicht nur hervor, dass „*Pick-ups mit und ohne Hardtop in die Zolltarifgruppe 8704 einzureihen*“ sind, sowie „*PKW und Kombinationskraftwagen zu 8703 gehören*“, sondern es ist darin auch folgende „*Vorgangsweise zur Verringerung der Zollbelastung*“ enthalten: „*Fahrzeuge werden als Sonderkraftfahrzeuge importiert, d.h. sie dienen weder vordergründig dem Waren- noch dem Personentransport. Beispiel: Werkstattwagen, Generatorfahrzeug, Abschleppwagen. Zollsatz 4,7%. Die nötigen Ausrüstungen werden immer wieder verwendet, die „gemeinsame Lieferung“ erfolgt aus Slowenien*“ (Anmerkung: zum Zeitpunkt des Importvorganges war Slowenien noch nicht Mitglied der Europäischen Gemeinschaft), *wo die Güter jeweils zu einer Einheit zusammengestellt werden.*“ Der gegenständlichen Einfuhrabfertigung liegt eine Rechnung eines slowenischen Speditionsunternehmens zugrunde, als Handelsland wurde Slowenien erklärt. In seiner Vernehmung als Verdächtiger am 21. September 2000 gab Herr CC diesbezüglich an, das Fahrzeug sei aus Kanada via Bremerhaven nach Slowenien verbracht worden. Der Generator sei in Österreich gekauft und ebenfalls nach Slowenien transportiert worden. Dort seien das Fahrzeug und der Generator über seinen Auftrag zu einer Einheit umgebaut worden. Im Zuge dieser Vernehmung gab Herr CC auch an, für ein Generatorfahrzeug habe es nie einen Bedarf bzw. eine Bestellung gegeben. Diese Vorgangsweise sei nur aus dem Grund erfolgt, um das Fahrzeug beim Import mit einem günstigeren Zollsatz verzollen zu können.

Aus den vorstehend genannten Nachweisen ergibt sich, dass Herr CC wusste, mit einem Aufbau die Waren anders anmelden und dadurch einen geringeren Zollsatz erlangen zu können und die unrichtige Anmeldung und Warenbezeichnung durch die Montage des Generators willentlich herbeigeführt hat. Herr CC hat im gegenständlichen Fall das Kraftfahrzeug mit einem Aufsatz versehen und somit die Einreihung des Kraftfahrzeuges und des Generators als Generatorfahrzeug nicht nur ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, sondern diese wissentlich und willentlich herbeigeführt. Dies wird auch durch den Umstand bestätigt, dass das Fahrzeug ohne Generator weiterverkauft und in weiterer Folge auch ohne einen solchen Aufsatz zum Verkehr zugelassen wurde.

---

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht daher aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung und aufgrund der vorstehenden Erwägungen fest, dass die vom Warenempfänger eingeholten Auskünfte betreffend die Einreihung in den Zolltarif nicht den Zweck hatten, die zur Abfertigung gestellten Waren den Vorschriften entsprechend einzureihen. Mit den eingeholten Auskünften sollte vielmehr eine Abgaben schonende Vorgangsweise in Erfahrung gebracht werden. Aufgrund der eingeholten Erkundigungen stand für den Warenempfänger fest, dass die Anmeldung der Ware so zu erfolgen hat, wie es den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Gegenteilige Anhaltspunkte lassen sich auch den Aussagen des Tarifreferenten (Herr EE) nicht entnehmen.

Eine strafbare Handlung gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG lag somit – da die importierten Waren (Kraftfahrzeug und Generator) vorsätzlich der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden - wegen Schmuggels [§ 35 Abs. 1 lit. a) 3. Fall FinStrG] vor.

Gemäß § 58 Abs. 2 FinStrG in der maßgeblichen Fassung ist für die Durchführung eines Finanzstrafverfahrens, soweit nicht gerichtliche Zuständigkeit gegeben ist, ein Spruchsenat zuständig, wenn (im Falle eines Finanzvergehens gemäß § 35 FinStrG) der strafbestimmende Wertbetrag (Wertbetrag, nach dem sich die Strafdrohung richtet) ATS 150.000,00 (€ 10.900,93) übersteigt. Gemäß § 35 Abs. 4 FinStrG wird der Schmuggel mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des auf die Waren entfallenden Abgabenbetrages geahndet. Maßgeblich ist somit der auf die Waren entfallende Abgabenbetrag. Im gegenständlichen Fall lasten auf dem Kraftfahrzeug und auf dem Generator Eingangsabgaben in der Höhe von € 12.167,87. Da allein der gegenständliche Fall somit zumindest die Zuständigkeit eines Spruchsenates begründet und somit die in § 74 Abs. 2 normierte Voraussetzung für eine längere Verjährungsfrist gegeben ist, bedurfte es keiner weiteren Erwägungen, ob in Zusammenschau mit anderen Importvorgängen, bei denen ebenfalls der Tatbestand des § 35 Abs. 1 lit a) 3. Fall FinStrG erfüllt ist, die Wertgrenze betreffend eine gerichtliche Zuständigkeit überschritten wird. Darüber hinaus war daher auch nicht zwischen Einfuhr- und Eingangsabgaben zu differenzieren.

Die Voraussetzungen für die längere Verjährungsfrist waren somit gegeben. Es war somit die Verjährungsbestimmung gemäß Art. 221 Abs. 3 Satz 2 ZK anzuwenden. Die Mitteilung der Zollschuld durfte auch nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens erfolgen. Die Zollschuld war somit im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 12. Dezember 2006, Zahl: hh, noch nicht erloschen.

Hinsichtlich des Vorbringens, die Vernehmung von Auskunftspersonen und Zeugen in Abwesenheit der Bf. stelle einen Verfahrensmangel dar, ist fest zu halten, dass kein persönliches Befragungsrecht von Zeugen durch den Abgabepflichtigen oder seinen Vertreter

besteht (VwGH 20.2.1992, 90/16/0156). Ebenso wenig besteht ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit dem Zeugen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132). Gemäß § 285 Abs. 6 BAO sind alle Mitglieder des Berufungssenates und die Parteien berechtigt, an in der Verhandlung einvernommene Personen (Zeugen) Fragen zu richten. Hieraus resultiert kein Rechtsanspruch darauf, dass solche Einvernahmen vor dem Senat stattfinden müssen. Daher ergibt sich aus diesem Fragerecht weiters keine Verpflichtung, vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen (*Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 285 Rz 7).

Bezüglich des Vorbringens der Bf., zwecks richtiger Einreihung des Fahrzeuges den EuGH anzurufen, ist fest zu halten, dass der Gerichtshof im Wege der Vorabentscheidung unter anderem über die Auslegung des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Primärrecht) und über die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft (Sekundärrecht) entscheidet (Art. 234 Abs. 1 EGV). Stellt sich einem mitgliedstaatlichen Gericht eine solche Frage, so kann diese dem EuGH vorgelegt werden, wenn es eine Entscheidung darüber zum Erlass des Urteils für erforderlich hält. Eine Vorlageverpflichtung für ein mitgliedstaatliches Gericht besteht nur dann, wenn dessen Entscheidung innerstaatlich nicht mehr bekämpft werden kann (Art 234 Abs. 2 und 3 EGV). Dem Unabhängigen Finanzsenat, gegen dessen Entscheidung eine Beschwerde an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts zulässig ist, trifft keine Vorlagepflicht. Darüber hinaus hat der EuGH mit dem Urteil vom 6. Dezember 2007 (Rs C-486/06) über die Auslegung der hier einschlägigen Bestimmungen entschieden. Für den Unabhängigen Finanzsenat bestanden daher betreffend die Einreihung des gegenständlichen Fahrzeugs keine Zweifel.

Gemäß Art. 236 Abs. 1 ZK werden Einfuhrabgaben insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Art. 220 Abs. 2 ZK buchmäßig erfasst worden ist. Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg (ohne Datum), Zahl: ee, wurden die für die angemeldete, jedoch nicht vorhandene Ware (Generatorfahrzeug) erhobenen Eingangsabgaben erstattet. Die gegenständliche Zollschuldvorschreibung gemäß Art. 203 ZK bezieht sich hingegen auf die nicht angemeldeten Waren (Pick-up und Generator). Eine Bindungswirkung war somit nicht gegeben. Selbst wenn der Erstattungsbescheid und die gegenständliche Abgabenvorschreibung die selbe Ware zum Gegenstand gehabt hätten, wäre gemäß Art. 242 ZK eine Nacherhebung der Abgaben möglich, wenn sich herausstellt, dass der Abgabenbetrag zu Unrecht erstattet worden ist.

Hinsichtlich des Vorbringens, die belangte Behörde sei bei der Berechnung der Abgaben von unrichtigen Werten ausgegangen, ist Folgendes festzuhalten: In der gegenständlichen Warenanmeldung wurde für das angemeldete Generatorfahrzeug ein ab-Werk-Preis von ATS 385.200,00 erklärt. Der Warenempfänger gab im Zuge seiner Vernehmung am 21. September 2000 an, der angemeldete Rechnungsbetrag setze sich aus dem Kaufpreis für

das Fahrzeug und aus einem Betrag in der Höhe von ATS 50.000,00 für den Generator zusammen. Die belangte Behörde ging hingegen in ihrer Entscheidung für das Fahrzeug selbst von einem Transaktionswert in der Höhe von ATS 385.000,00 aus, da der angegebene Wert dem Einstandspreis des Fahrzeugs entsprochen habe. Im Zuge der Betriebsprüfung/Zoll wurde diesbezüglich festgehalten, im Hinblick auf die Preiskalkulation zu einem anderen (nicht gegenständlichen) Fahrzeug könne der Wert des Generators nicht in dem in der Rechnung ausgewiesenen Betrag enthalten sein. Weitere Unterlagen über den Kaufpreis lagen bzw. liegen nicht vor.

In einem anderen Fall (rr) betrug der ab-Werk-Preis für ein vergleichbares Fahrzeug (Dodge Ram Pickup 2500), das ebenfalls als Lastkraftwagen in den ÖGebrZT einzureihen ist, umgerechnet ATS 315.406,00. Aus der bereits genannten Verkaufsbestätigung vom 27. November 1998 bzw. aus der Rechnung des Warenempfängers an das Leasingunternehmen vom 3. Dezember 1998 geht hervor, dass das gegenständliche Fahrzeug zu einem (Netto-) Preis von ATS 370.000,00 weiterverkauft wurde. Da anzunehmen ist, dass der Warenempfänger bemüht war, bei der Abwicklung seiner Geschäfte einen Gewinn zu erzielen und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Warenempfänger in anderen Fällen (ss und tt) die Fahrzeuge mit einem Aufschlag von 28,58% bis 44,31% weiterverkauft hat, ist nicht anzunehmen, dass der Warenempfänger im gegenständlichen Fall das Fahrzeug unter dem Einstandspreis verkauft hat. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass in dem angemeldeten Wert (ATS 385.000,00) der Preis für das Fahrzeug und für den Generator enthalten war. Der Preis für den Generator (ATS 60.000,00) wurde nicht bestritten. Unter Berücksichtigung dieses Preises ergibt sich für das Fahrzeug ein Wert in der Höhe von ATS 325.000,00. Dafür spricht auch, dass unter Berücksichtigung des Verkaufspreises (ATS 370.000,00) der Aufschlag lediglich bei 13,84% lag und somit geringer war, als in den oben genannten Fällen. Der Abgabenberechnung für das Fahrzeug war somit ein ab-Werk-Preis in der Höhe von ATS 325.000,00 zugrunde zu legen.

Die belangte Behörde hat in der Begründung zu der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006 betreffend die Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 25. Oktober 2000, Zahl: dd, Folgendes ausgeführt: „*Entweder ist die Abgabenschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung nach Art. 203 ZK entstanden oder die Abgaben sind nach Art. 220 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen. Mit der Vermischung dieser beiden unterschiedlichen Zollschuldatbestände hat die Abgabenbehörde ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet.*“ Die belangte Behörde hat somit – entgegen der Auffassung der Bf. - nicht zum Ausdruck gebracht, dass eine Zollschuldvorschreibung nach Art. 203 ZK

rechtswidrig ist. Hinweise für eine Zollschuldentstehung gemäß Art. 204 ZK waren im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Zu den in der Beschwerdeschrift gestellten Beweisanträgen ist – sofern nicht gesondert behandelt – generell festzuhalten, dass Beweisanträge das Beweismittel und das Beweisthema, somit die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen, anzugeben haben. Die Beweisanträge lassen nicht erkennen, worüber Beweis aufgenommen werden soll. Es ist auch keine Aussage darüber enthalten, welche Beweismittel in welcher Weise zur Beurteilung der Sache dienlich sein können. Aus der Formulierung „*Beweis*“ und der Nennung der Beweismittel im Anschluss an den Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, in eventu dahingehend abzuändern, dass die Abgabenvorschreibung auf € 0,00 reduziert wird, lässt sich das Beweisthema nicht erkennen. Es liegen daher keine ordnungsgemäßen Beweisanträge vor (VwGH 22.5.1980, 487, 488, 562/80).

In der Beschwerdeschrift wird auch vorgebracht, im angefochtenen Bescheid würden keinerlei Nachweise dafür genannt, dass die von der Warenanmeldung erfassten Waren in eine unrichtige Warennummer eingereiht und somit ein falscher Zollsatz angewandt worden sei. Die Richtigkeit dieser Feststellung werde bestritten und die Überprüfung des Fahrzeugs durch einen Sachverständigen beantragt. Ein näheres Beweisthema wurde nicht angegeben. Aus dem Konnex lässt sich jedoch entnehmen, dass durch einen Sachverständigen die Unrichtigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Einreihung in den ÖGebrZT belegt werden soll. Diesbezüglich wird festgehalten, dass ein Sachverständiger lediglich bei der Feststellung des Sachverhaltes mitwirkt. Einem solchen kommt aber keinesfalls die Lösung von Rechtsfragen zu (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094). Weiters rügt die Bf., ihr seien die Beweisergebnisse nicht vorab zugänglich gemacht worden. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, so liegt – da die Ausführungen im Bescheid und in der Berufungsentscheidung als Vorhalt gelten - eine Sanierung einer etwaigen Verletzung des Parteiengehörs vor.

Ist eine Zollschuld gemäß Art. 220 ZK nachzuerheben oder entsteht eine Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 ZK, dann ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen angefallen wäre. Anlässlich der Einfuhrabfertigung wurde ein Abgabenbetrag in der Höhe von ATS 98.093,00 [Zoll: ATS 16.319,00 (€ 1.185,95); EUSt: ATS 81.774,00 (€ 5.942,75)] erhoben. Tatsächlich geschuldet war ein Betrag in der Höhe von € 12.167,87 (Zoll: € 5.385,27; EUSt: € 6.782,60). Für den Differenzbetrag (€ 5.039,17) war daher eine Abgabenerhöhung festzusetzen.

Gemäß § 72a ZollR-DG war von einer Neufestsetzung der Einfuhrumsatzsteuer Abstand zu nehmen. Die nachfolgende Berechnung dieser dient ausschließlich der Ermittlung der

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung und für die Beurteilung der Frage betreffend die Zuständigkeit des Spruchsenates.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnung der Abgabe Zoll:

Wert des Fahrzeuges: ATS 325.200,00; anteilige Frachtkosten: ATS 2.828,19

Bemessungsgrundlage in €:	23.838,74
Zollsatz:	22%
Abgabenbetrag in €:	5.244,52

Wert des Generators: ATS 60.000,00, anteilige Frachtkosten: ATS 521,81

Bemessungsgrundlage in €:	4.398,29
Zollsatz:	3,2%
Abgabenbetrag in €:	140,75

Berechnung der Abgabe EUST (für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung):

Gesamtbetrag in ATS:	385.200,00
+ Frachtkosten „P“ in ATS:	3.350,00
+ Frachtkosten „P1 in ATS:	4.000,00
Zwischensumme in ATS:	392.550,00
Zwischensumme in €:	28.527,72
+ Abgabe Zoll in €:	5.385,27
Bemessungsgrundlage in €:	33.912,99
Steuersatz:	20%
Abgabenbetrag in €:	6.782,60

Neuberechnung der Abgabenerhöhung:

<u>Zinszeiträume gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG</u>	<u>Zinssatz</u>	<u>Anzahl Zeiträume</u>	<u>Bemessungsgrundlage in €</u>	<u>Abgabenerhöhung in €</u>
15.01.1998 - 14.07.1998	5,37%	1	5.039,17	22,55
15.07.1998 – 14.01.1999	5,66%	6	5.039,17	142,61
15.01.1999 – 14.07.1999	5,64%	6	5.039,17	142,10
15.07.1999 – 14.01.2000	5,53%	6	5.039,17	139,33
15.01.2000 – 14.07.2000	4,87%	6	5.039,17	122,70

---

15.07.2000 – 14.01.2001	5,07%	4	5.039,17	85,16
			Summe:	654,45

Gegenüberstellung:

<u>Abgabe:</u>	<u>Vorgeschrieben wurden (in €)</u>	<u>Zu entrichten sind (in €)</u>	<u>Guthaben (in €)</u>
Zoll	6.345,51	5.385,27	960,24
Abgabenerhöhung (1ZN)	1.204,84	654,45	550,39

Klagenfurt, am 14. Jänner 2009