

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf. (als Rechtsnachfolgerin der GmbH), vertreten durch Dr. Herbert Laimböck, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 18. Mai 1999, GZ. 100/53757/98, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbehelfsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Das Hauptzollamt Wien hat bei der Rechtsvorgängerin der Bf., die mit Obst und Gemüse handelte, eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde laut der vorliegenden Niederschrift

u.a. festgestellt, dass Kosten für Umschließungen bzw. Paletten, die beim Transport und Weiterverkauf eine Einheit mit den Waren bildeten, in den Verzollungsrechnungen nicht ausgewiesen wurden und dass Abweichungen der angemeldeten Werte zu den gebuchten Werten vorlagen.

In der Folge hat das Hauptzollamt Wien für Lieferungen der T. im Zeitraum 23. Juli 1995 bis 26. September 1995 (Datum der Annahme der Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr) mit Bescheid vom 20. Juli 1998 einen Abgabenbetrag von ATS 323.927,00 (Zoll) gemäß Artikel 220 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 (Zollkodex ZK) nachträglich buchmäßig erfasst.

Dagegen wurde mit Schreiben vom 7. August 1998 Berufung erhoben und vorgebracht, die Rechtsvorgängerin der Bf. habe den Lieferanten der Waren die Verpackungen, Umschließungen und Paletten unentgeltlich zur Verfügung gestellt, damit diese die Waren verpackt liefern. Aus diesem Grund wären die Kosten für die angeführten Verpackungsmittel, die nicht Gegenstand des Warenkaufes gewesen wären, nicht in den Verzollungsrechnungen ausgewiesen worden. Aus Artikel 32 Absatz 1 ZK könne nicht abgeleitet werden, dass die Kosten für Verpackungsmittel, die der Käufer dem Lieferanten zur Verfügung gestellt hat, bei der Wiedereinfuhr dem Transaktionswert hinzuzurechnen wären.

Überdies werde auf die 3. ZollIR-DV-Novelle (BGBl. II Nr. 208/1998) verwiesen, mit der im § 6 lit. a Zollrechts-Durchführungsverordnung (ZollIR-DV) als Z 4 "Verpackungen, Umschließungen und Paletten" eingefügt worden wäre. Durch diese Änderung sei klargestellt, dass für die Geltendmachung der Rückwareneigenschaften bei der Wiedereinfuhr von Verpackungsmittel eine mündliche Zollanmeldung ausreiche.

Mit Bescheid vom 18. Mai 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führt das Hauptzollamt Wien aus, die im Eigentum der GmbH befindlichen Umlaufverpackungen wären endgültig aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt und bei der Wiedereinfuhr nur teilweise als beigestelltes Verpackungsmaterial erklärt worden. Eine Rückwarenabfertigung gemäß Artikel 185 ZK habe die Rechtsvorgängerin der Bf. bei der Einfuhr nicht beantragt. Der von der GmbH zitierte § 6 lit. a Z 4 ZollIR-DV sei erst mit 1. August 1998 in Kraft getreten und somit auf die gegenständlichen Verzollungen aus dem Jahr 1995 nicht anwendbar.

Die Umlaufverpackungen seien mit den betreffenden Waren zum freien Verkehr abgefertigt worden. Maßgeblich für die Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz sei nicht die Eigentumsfrage oder die Zahlungsart (Pfandsystem) der Umlaufverpackungen gewesen, sondern die Förmlichkeiten der Abfertigung bei der Aus- bzw. Einfuhr. Gemäß Artikel 32

Absatz 1 Buchstabe a) ZK seien dem Transaktionswert die Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den darin befindlichen Waren anzusehen sind, hinzuzurechnen, sofern sie nicht bereits in dem für die Waren tatsächlich bezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind. Die Nachforderung sei daher zu Recht erfolgt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 25. Juni 1999. In der Begründung wird im Wesentlichen vorgebracht, die Rechtsvorgängerin der Bf. habe es irrtümlich unterlassen, bei der Wiedereinfuhr der Verpackungsmittel den nach Artikel 185 ZK erforderlichen Antrag auf Befreiung von den Eingangsabgaben zu stellen, ein solcher Antrag sei für die Abgabenbefreiung jedoch nicht konstitutiv. Die Rechtsvorgängerin der Bf. habe daher auch – unabhängig vom gegenständlichen Verfahren – einen Erlass der Abgaben gemäß Artikel 236 ZK beantragt.

Zu § 6 lit. a Z 4 ZollR-DV wird ausgeführt, dass die Rechtslage durch diese Verordnung ex tunc und erga omnes verändert worden sei. Diese Bestimmung sei somit auf die gegenständlichen Verzollungen aus dem Jahr 1995 anwendbar.

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass der Bescheid vom 20. Juli 1998 der Rechtsvorgängerin der Bf. nachweislich am 24. Juli 1998 zugestellt worden sei. Da die Mitteilung an einen Zollschuldner gemäß Artikel 221 ZK nach Ablauf einer Frist von 3 Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen dürfe, seien die Nacherhebungen bis einschließlich 24. Juli 1995 bereits verjährt.

Im April 2002 hat das Hauptzollamt Wien u.a. die am 7. Mai 2001 unterzeichnete Niederschrift der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll über die Ermittlungsergebnisse betreffend die Einfuhr wertzollpflichtiger Waren im Zeitraum 1. Mai 1995 bis 30. September 1998 durch die Rechtsvorgängerin der Bf. vorgelegt.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Niederschrift wurde von der belangten Behörde im September 2003 auf Anfrage mitgeteilt, die betreffenden Einfuhrwaren (Obst und Gemüse) seien in Kisten und Kartons auf Paletten angeliefert worden. Die Kosten der Paletten wären fakturenmäßig ausgewiesen (teils in den Warenrechnungen selbst, teils in gesonderten Fakturen) und am Lieferantenkonto verbucht worden. Man habe die Palettenkosten daher dem Zollwert hinzugerechnet. Das geprüfte Unternehmen habe keine Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgegangen wäre, dass eine andere rechtsgeschäftliche Abwicklung als ein Kaufgeschäft (z.B. eine Verbringung im Rahmen eines Pfandsystems) vorliegen würde.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom September 2003 wurde die Rechtsvorgängerin der Bf. als übertragende Gesellschaft mit der A. als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Nach Änderung der Firma ist die Bf. Gesamtrechtsnachfolgerin.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2003 wurde zu den Ausführungen der Behörde erster Instanz unter Vorlage ergänzender Unterlagen Stellung genommen.

Die Rechtsvorgängerin der Bf. habe der T. die Verpackungsmittel im Rahmen eines Pfandsystems verrechnet. Der Pfandeinsatz habe für eine PVC-Kiste ATS 50,00, für einen großen Karton ATS 12,50, eine Palette ATS 150,00 und einen kleinen Karton ATS 10,50 betragen. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Rechtsvorgängerin der Bf. die Verpackungsmittel nicht verkauft und übergeben, sondern der T. nur mit der Abrede zur Verfügung gestellt habe, die Verpackungsmittel mit den bestellten Waren wieder der Rechtsvorgängerin der Bf. zurückzustellen. Zur Besicherung habe der Pfandeinsatz gedient. Korrespondierend zum Kundenkonto wären am Lieferantenkonto die im Rahmen des Pfandsystems zurückgestellten Verpackungsmittel ausgewiesen worden. Der Pfandeinsatz sei durch Gegenverrechnung ausgeglichen worden. Die T. wäre niemals bereit gewesen, die Verpackungsmittel ins Eigentum zu übernehmen.

Am 31. März 2004 wurde die Sach- und Rechtslage bei einem Gespräch mit den Parteien des Verfahrens eingehend erörtert. Dabei konnten einige strittige Punkte geklärt werden. So konnte nach Sichtung von Unterlagen, die von der Bf. beim Erörterungsgespräch erstmalig vorgelegt wurden, Einigkeit darüber erzielt werden, dass hinsichtlich der Mehrweg-Verpackungen (PK Kisten) und der EURO-Paletten von einem Pfandsystem auszugehen ist. Bei den Mehrwegsteigen handelt es sich laut einem vorgelegten Muster um stabile Steigen aus Polyethylen, die eindeutig zum mehrfachen Gebrauch geeignet und zur Verpackung von Obst und Gemüse üblich sind.

Kosten der Kartons, bei denen es sich nicht um Mehrwegverpackungen handelt, gehören jedenfalls zum Zollwert.

Schließlich wurde die Vorlage weiterer Unterlagen vereinbart bzw. angekündigt.

Im Mai 2004 hat das Hauptzollamt Wien die betreffenden Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr vorgelegt.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2004 hat die Bf. – nach mehrmaliger Terminverlängerung – die Geschäftsordnung des Ö., eine Bestätigung der O. betreffend die Lebensdauer und Umlaufzahl von Mehrweggebinden sowie das Rundschreiben 01/2001 des Ö. vorgelegt. Die Rechtsvorgängerin der Bf. habe der T., die nicht Mitglied des Ö. sei, die in Österreich gekauften Mehrwegsteigen – unter Berücksichtigung der Geschäftsordnung des Ö. – im Rahmen eines Pfandsystems zur Verfügung gestellt. Diese Mehrwegsteigen blieben daher im Eigentum der Rechtsvorgängerin der Bf., die der T. ein Pfand von ATS 50,00 je Mehrwegsteige verrechnen musste. Die betreffenden Mehrwegsteigen wären zum mehrfachen

Gebrauch für die Verpackung von Obst und Gemüse geeignet gewesen.

Laut der Bestätigung der O. betrage die durchschnittliche Lebensdauer einer solchen Steige 5 Jahre, die durchschnittliche Umlaufzahl der Steigen sei mit mindestens 10 Umläufen pro Jahr festzusetzen. Die O. sei eine Prüfgesellschaft, die vom Ö. beauftragt sei, die Kisten u.a. hinsichtlich Verwendbarkeit zu überprüfen. Tatsächlich verwende die Bf. ihre Steigen für mindestens 50 Umläufe.

Der tatsächliche Anschaffungspreis einer solchen Steige habe laut dem angeschlossenen Rundschreiben des Ö. zwischen EUR 2,75 und EUR 3,57 betragen. Das eingehobene Pfand von ATS 50,00 (EUR 3,63) je Mehrwegsteige sei daher höher als der durchschnittliche Preis von EUR 3,16 je Mehrwegsteige.

Für den Fall, dass ihrer Berufung nicht vollinhaltlich Folge gegeben werde, stelle die Bf. weiters – wie bereits beim Erörterungsgespräch angekündigt – gemäß Artikel 154 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 (Zollkodex-Durchführungsverordnung ZK-DVO) den Antrag, die Kosten von EUR 3,16 je Mehrwegsteige entsprechend der tatsächlichen Verwendung der Kisten für mindestens 50 Umläufe angemessen aufzuteilen und daher nur die aliquoten Kosten dem Transaktionswert hinzuzurechnen.

Die in der Beschwerde erhobene Verjährungseinrede wurde zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich gemäß Artikel 20 ZK auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften, der auch die Kombinierte Nomenklatur umfasst.

Die Kombinierte Nomenklatur ist in Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif enthalten.

Nach der Allgemeinen Vorschrift 5 b) für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Es kommt – anders als bei Behältnissen – nicht darauf an, ob sie üblicherweise zusammen mit den Waren verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift gilt allerdings nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

Laut Aktenlage sind die Mehrwegsteigen (PK Kisten), die zur Verpackung von Obst und Gemüse üblich und eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind, bei der Einfuhr bzw. Wiedereinfuhr nicht gesondert angemeldet worden. Sie wurden zur gleichen Zeit wie die Waren, mit denen sie gestellt wurden oder die in ihnen verpackt waren, in den freien Verkehr

überführt und wie diese Waren in den Zolltarif eingereiht. In den Zollanmeldungen findet sich kein Hinweis darauf, dass es sich bei den Umschließungen um Rückwaren handeln würde oder die Umschließungen wiederausgeführt werden sollten.

Behältnisse oder Verpackungen werden gemäß Titel II Abschnitt D Ziffer 1 Buchstabe a) des Anhangs I, Teil I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 durch den Zoll wie die Waren erfasst, wenn die Waren wertzollbar sind oder wenn die Behältnisse oder Verpackungen zum Zollgewicht der Waren gehören.

Gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe a) ii) ZK sind Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 29 dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen, soweit sie für den Käufer entstanden aber nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.

Unter "Umschließungen" sind in diesem Zusammenhang Behältnisse und Verpackungen zu verstehen.

Gemäß Fußnote 1 zur Allgemeinen Vorschrift 5 b) für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur gelten als "Verpackungen" innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen mit Ausnahme von Beförderungsmitteln – insbesondere Behältern – Planen, Lademittel und des bei der Beförderung verwendeten Zubehörs. Der Ausdruck "Verpackungen" umfasst nicht die in der Allgemeinen Vorschrift 5 a) angesprochenen Behältnisse.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 5. Oktober 1988 Rs. 357/87 zur inhaltlichen Abgrenzung von Umschließungen und Beförderungsmitteln auf den üblichen Sprachgebrauch hingewiesen, wonach sich der Begriff "Umschließungen" auf Behältnisse bezieht, die sich nicht nur zur Beförderung der in ihnen enthaltenen Waren, sondern auch zu ihrer Lagerung und Vermarktung eignen.

Daraus folgt, dass Paletten, die als Lademittel nicht zur Vermarktung dienen, keine Umschließungen sind und Palettenkosten dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis grundsätzlich nicht gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe a) ii) ZK hinzugerechnet werden dürfen.

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang allenfalls auch die Anwendbarkeit des Europäischen Abkommens über die Zollbehandlung von Paletten, die im internationalen Verkehr verwendet werden. Dieses Abkommen sieht u.a. vor, dass die Einfuhr von Paletten ohne Entrichtung der Eingangsabgaben zugelassen wird, sofern sie vorher ausgeführt worden sind oder später

wiederausgeführt werden oder die gleiche Anzahl Paletten von gleichem Typ und annähernd gleichem Wert vorher ausgeführt worden ist oder später ausgeführt wird..

Zur Vorgangsweise der Abgabenbehörde erster Instanz, dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis Kosten von ATS 50,00 je Mehrwegsteige hinzuzurechnen, ist festzustellen, dass es sich bei diesem Betrag lediglich um ein Pfandgeld handelt, dass laut Geschäftsordnung des Ö. unabhängig vom Kistentyp vorgegeben ist und von der Rechtsvorgängerin der Bf. zwingend zu verrechnen war.

Zudem sind nur die Kosten – nicht der Wert – von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, hinzurechnungsfähig. Kosten im Sinne von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe a) Ziffer ii) ZK sind die Kosten der sich in dem konkreten Einfuhrvorgang äußernden Verwendung der Umschließungen, die der Käufer der von ihnen umschlossenen Waren zu tragen hat.

Vom Hauptzollamt Wien wäre daher zunächst zu ermitteln gewesen, ob und in welcher tatsächlichen Höhe derartige Umschließungskosten für die Rechtsvorgängerin der Bf. entstanden sind.

Kosten für wiederholt für Einführen verwendete Umschließungen sind dann im Hinblick auf den vorliegenden Antrag gemäß Artikel 154 ZK-DVO nach allgemein üblichen Buchführungsregeln im Sinne von Artikel 141 Absatz 2 in Verbindung mit Anhang 24 ZK-DVO angemessen aufzuteilen.

Zu § 6 lit. a Z 4 ZollR-DV ist zu bemerken, dass diese Bestimmung zu Artikel 231 Buchstabe d) ZK-DVO, die erst mit 1. August 1998 in Kraft getreten ist, festlegt, welche Waren von geringer wirtschaftlicher Bedeutung im Anwendungsgebiet durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 Buchstabe b) ZK-DVO als zur Ausfuhr angemeldet gelten. Es lässt sich daraus also grundsätzlich nicht ableiten, dass für die Geltendmachung der Rückwareneigenschaften bei der Wiedereinfuhr von Verpackungsmittel eine mündliche Zollanmeldung ausreicht.

Überdies liegen laut Aktenlage keine Anhaltspunkte dafür vor, dass Zollanmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr für Verpackungsmittel von der Rechtsvorgängerin der Bf. mündlich abgegeben worden sind. Anträge auf Befreiung von den Einfuhrabgaben im Sinne von Artikel 185 ZK wurden anlässlich der Wiedereinfuhr nicht gestellt.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Nach § 85c Absatz 8 ZollR-DG ist diese Bestimmung für Berufungsfälle vor den Zollbehörden sinngemäß anzuwenden.

Da aus den aufgezeigten Gründen damit zu rechnen ist, dass die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen werden, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, 9. November 2004