



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder ADir. Johann Kraler und HR Dr. Doris Schitter im Beisein der Schriftführerin Anna Benzmann über die Beschwerde der Bf, Adr, vertreten durch die FUSSEIS Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, vom 26. März 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels, vertreten durch ADir. Michael Holzinger, vom 14. März 2007, Zl. 520000/70003/2007, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren nach der am 26. September 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 17. August 2006 forderte das Zollamt Wels von der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) Zoll in Höhe von insgesamt € 312,77 gemäß Art. 201 Zollkodex (ZK) iVm Art. 220 Abs. 1 ZK nach und setzte gleichzeitig eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG in Höhe von € 25,61 fest.

Die Überprüfung der Einreihung der Sandale mit der Artikel-Nr. „S.“ in den Zolltarif haben ergeben, dass diese nicht wie angemeldet in die TARIC-Position 6403 99 3300 sondern in die Position 6404 19 9000 einzureihen wäre. Der von der Zollschuldnerin im Zuge des Vorhalte-

verfahrens geltend gemachte Vertrauensschutz im Hinblick auf die Mitteilung des Hauptzollamtes X vom 1. Juli 2003, Zahl xxx/xxxxx/01/2003, betreffend die Einreihung der unter WE-Nr. xxx/xxx/902744/01/3 in den freien Verkehr übergeführten Sandalen käme nicht zum Tragen, da es sich dabei nicht um die gleiche Ware handle.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 20. September 2006 fristgerecht Berufung erhoben und die Einreihung in die Taric-Position 6403 99 3300 beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass nach Anmerkung 4 Buchstabe a) zu Kapitel 64 des österreichischen Gebrauchsolltarifes als Obermaterial der Stoff gelte, der unabhängig von Zubehör- und Verstärkungsteilen wie Randeinfassungen, Knöchelschützer, Verzierungen, Schnallen, Laschen, Ösen oder ähnliche Vorrichtungen, den größten Teil der Außenfläche bilde.

Nach den zusätzlichen Anmerkungen im Punkt 1 zu Kapitel 64 würden als „Verstärkungsteile“ im Sinne der Anmerkung 4 Buchstabe a) alle Teile (zB aus Kunststoff oder Leder) gelten, die die Außenfläche des Oberteils bedeckten, ihm eine höhere Festigkeit verleihen würden und mit der Sohle verbunden sein könnten. Nach Entfernung der Verstärkungsteile müsse der sichtbare Teil die charakteristischen Merkmale eines Oberteils und nicht die eines Futters aufweisen.

Bei der verfahrensgegenständlichen Sandale „S.“ bestehe das Obermaterial aus einer tragenden, beschichteten Lederkonstruktion. Das elastische Textil mit Schaumstofffüllung diene lediglich als Fütterung. Bei einer Entfernung der Lederoberteile werde deutlich, dass das Textilmaterial nur die Funktion eines Futters erfülle und daher jedenfalls nicht die charakteristischen Merkmale eines Oberteiles innehabe.

Die Lederteile als Verzierung oder Verstärkungsteile zu betrachten und die Fütterung als tragenden Teil zu bezeichnen, entspreche nicht den Tatsachen. Schneide man das Leder auf, so erkenne man, dass dahinter bereits die Fütterung zum Vorschein komme. Somit könne das Leder nach gängiger Regel weder als Verzierung noch als Verstärkerteil betrachtet werden.

Zwecks Bestätigung der baulichen Beschaffenheit sei von der Bf. ein Gutachten bei einem unabhängigen, gerichtlich beeideten Sachverständigen angefordert worden, welches nach Einlangen umgehend der Behörde übermittelt werde.

Unter Hinweis auf eine bereits im Jahre 2003 durchgeführte Untersuchung machte die Bf außerdem die Verletzung des Vertrauensschutzes geltend. Zur Behauptung des Zollamtes, dass es sich bei der im Jahr 2003 untersuchten und der gegenständlichen Sandale nicht um die gleiche Ware handle, führte die Bf. im Wesentlichen Folgendes aus:

Bei der verfahrensgegenständlichen Sandale „S.“ werde seit der Markteinführung (vor dem Jahr 2003) das Oberteil unverändert produziert. Dies sei anhand der Produktionsunterlagen/Stücklisten des Erzeugers eindeutig nachweisbar. Sie stelle bis Ende 2005 auch die einzige Sandale auf Basis der X-Technologie dar. Es sei folglich denkunmöglich, dass die im Jahr 2003 von der TUA untersuchte Sandale mit der gegenständlichen hinsichtlich des Oberteils nicht vollständig ident sei. Die unterschiedlichen Namen der Lieferanten ergäben sich aus umgründungsbedingten Maßnahmen. Der unterschiedliche Preis sei auf unterschiedliche Liefermengen und unterschiedliche Kaufpreisbestandteile zurückzuführen.

Wenn die Zollbehörde weiterhin an der Behauptung festhalte, dass die untersuchten Warenproben nicht ident gewesen seien, werde beantragt die untersuchten Warenproben selbst begutachten zu dürfen bzw. wenn die Warenproben nicht mehr zur Verfügung stünden, solle durch Befragung des Schuhherzeugers die Übereinstimmung der untersuchten Warenproben festgestellt werden. Produktionsunterlagen/Stücklisten für die Jahre 2003 bis 2006 seien bereits angefordert worden.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 wurde das angekündigte Gutachten des allgemein beideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das Sachgebiet Schuhe, R, nachgereicht. Darin heißt es, dass das Futtermaterial der Sandale elastisch und dadurch ein Tragen mit dem Futtermaterial alleine unmöglich sei, da der Fuß durch dieses Material keinen Halt bekommen könne. Dazu komme, dass die Sohle durch seine Dicke zu schwer sei, sodass das Futtermaterial alleine zum Tragen der Sandale nicht geeignet sei und daher die textilen Teile des Schuhoberteils alleine die charakteristischen Merkmale eines Schuhoberteiles nicht aufweisen würden.

Das zwischenzeitlich zuständig gewordene Zollamt Linz Wels wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2007 als unbegründet ab.

Unter Hinweis auf ein erweitertes Gutachten der TUA hielt das Zollamt an der vorgenommen Einreihung fest und führte aus, dass es sich beim Oberteil der Sandale „S. low weiß“ um elastische Bänder handle, welche vollständig mit einer feinen, grauen Wirkware überzogen seien. Auf diese Bänder seien weiße Lederteile so aufgenäht, dass sie im Rist- und Fersenbereich die graue Wirkware nicht vollständig abdecken würden und somit die auf der Außenseite des Oberteils freiliegende Wirkware im zolltarifarischen Sinne als Obermaterial zu betrachten sei. Die aufgenähten Lederteile seien als „Verstärkungs- bzw. Zubehörteile“ anzusehen.

Bezugnehmend auf das vorgelegte Gegengutachten führte das Zollamt aus, dass sich die gutachterliche Meinung auf Trageeigenschaften bzw. auf den Schuhaufbau im Sinne branchenüblicher Interpretationen stütze. Für die Definition eines Obermaterials im zolltarifarischen

Sinn sei dies aber von untergeordneter Bedeutung und könne für die Einreihung in den Zolltarif nicht herangezogen werden.

Der Vertrauensschutz sei nicht verletzt worden, da neben den bereits angeführten Unterscheidungsmerkmalen auch die Warenbeschreibung der TUA einer völligen Identität widersprechen würden.

Mit Schriftsatz vom 26. März 2007 wurde dagegen der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Darin wurden im Wesentlichen die Berufungsausführungen wiederholt und betreffend des Sachverständigengutachtens ausgeführt, dass dieses Gutachten unzweifelhaft bestätige, dass die verfahrensgegenständliche Sandale nach Entfernung des aus Nubukleder gefertigten Oberteils mit dem verbleibenden Futtermaterial nicht mehr als Sandale verwendungsfähig sei und daher die aus Textilmaterial gefertigte Fütterung des Sandalenoberteils eindeutig die charakteristischen Merkmale eines Oberteils in keiner Weise erfülle, die Sandale mit diesem Textilmaterial als Oberteil somit alleine nicht seiner Bestimmung entsprechend verwendbar sei.

Gerade diese Materialeigenschaft des textilen Sandalenobermaterials sei aber für die zolltarifrische Einstufung von entscheidender Bedeutung (zusätzliche Anmerkung, Punkt 1 zu Kapitel 64 des ÖGebrZT). Die Feststellung der Zollbehörde in der bekämpften Berufungsvorentscheidung, die aufgenähten Lederteile seien als „Verstärkungs- bzw. Zubehörteile“ anzusehen, sei verfehlt, da gerade diese Lederteile eine bestimmungsgemäße Verwendung der verfahrensgegenständlichen Sandale grundsätzlich erst gewährleisten/ermöglichen würden.

Hinsichtlich der Geltendmachung des Vertrauensschutzes wiederholte die Bf ihre Beweisanträge und hielt daran fest, dass die im Jahre 2003 untersuchten Sandalen mit den gegenständlichen Sandalen ident seien. Als Beweis legte sie hierzu Produktionsunterlagen bzw. eine Teileliste vor.

In der am 26. September 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Beweisanträge im Hinblick darauf, dass die belangte Behörde nicht mehr darauf beharrt, dass es sich bei den im Jahr 2003 beim Hauptzollamt X untersuchten Sandalen um solche mit einem anderen Obermaterial gehandelt habe, zurückgenommen. Im Übrigen wurden die Vorbringen im Wesentlichen wiederholt.

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

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Im Zuge einer nachträglichen Überprüfung der Anmeldung WE-Nr. 525/000/810393/16/4 vom 13. September 2004 wurde die zutreffende Einreihung der Sandalen mit der Artikel-Nr. „S.“ in den Zolltarif angezweifelt.

Bei der gegenständlichen Ware mit der Art.-Nr. „S.“ handelt es sich um weiß-graue Sandalen mit speziell geformter, mehrlagiger, leicht profilierter nicht gespritzter Sohle aus Kautschuk. Auf das riemenartige, mit einer grauen Wirkware überzogene, elastische Oberteil sind weiße Lederteile aufgenäht. Das Oberteil ist mittels Klettverschlüssen verstellbar.

Anlässlich der Abfertigung einer Sandale mit der gleichen Beschaffenheit am 30. Mai 2003 beim Zollamt X wurde der damaligen Vertreterin der Bf mit Schreiben vom 1. Juli 2003, Zahl xxx/xxxxx/01/2003, mitgeteilt, dass die betreffende Ware in die TARIC-Position 6403 9933 00 einzureihen sei.

Die entscheidungsrelevanten Sachverhaltsdarstellungen ergeben sich aus dem durch die belangte Behörde vorgelegten Abgabenakt, insbesondere der darin enthaltenen Beschreibung der Sandale im Befund der TUA Nr. 1845/2005, aus den von der Bf. übermittelten Sandalen der Modelljahre 2003 bis 2006 einschließlich eines Modells ohne die aufgenähten Lederteile und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten enthält zwar keinen Befund, geht aber offensichtlich (Fotos) von der gleichen Warenbeschaffenheit aus.

Rechtliche Würdigung:

Die maßgeblichen TARIC-Positionen (KN) lauten:

„6404	<i>Schuhe mit Laufsohlen aus Kautschuk, Kunststoff, Leder oder rekonstituiertem Leder oder Oberteil aus Spinnstoffen:</i>
	<i>- Schuhe mit Laufsohlen aus Kautschuk oder Kunststoff</i>
6404 1100	<i>- - Sportschuhe; Tennisschuhe, Basketballschuhe, Turnschuhe, Trainingsschuhe und ähnliche Schuhe:</i>
6404 1100 10	<i>- - - nach Spezialtechniken hergestellte Schuhe: ...</i>
6404 1100 20	<i>- - - Schuhe, die für die Ausübung einer Sportart bestimmt sind</i> <i>...</i>
6404 1100 90	<i>- - - andere</i>
6404 19	<i>- - andere:</i>
6404 1910 00	<i>- - - Pantoffeln und andere Hausschuhe</i>
6404 1990 00	<i>- - - andere</i>
6404 20	<i>- - Schuhe mit Laufsohlen aus Leder oder rekonstituiertem Leder</i>
6404 20 10 00	<i>- - - ...“</i>

Die Anmerkung 4 zum Kapitel 64 lautet auszugsweise:

*„Vorbehaltlich der Anmerkung 3 zu Kapitel 64 gelten als:*

- a) Stoff des Oberteils der Stoff, der den größten Teil der Außenfläche bildet, unabhängig von Zubehör- oder Verstärkungsteilen wie Randeinfassungen, Knöchelschützer, Verzierungen, Schnallen, Laschen, Ösen oder ähnliche Vorrichtungen;*
- b) ..."*

Die Zusätzliche Anmerkung 1 lautet auszugsweise:

*„1. Im Sinne der Anmerkung 4 Buchstabe a) gelten als „Verstärkungsteile“ alle Teile (z.B. aus Kunststoff oder Leder), die die Außenfläche des Oberteils bedecken, ihm eine höhere Festigkeit verleihen und mit der Sohle verbunden sein können. Nach Entfernung der Verstärkungsteile muss der sichtbare Teil die charakteristischen Merkmale eines Oberteils und nicht die eines Futters aufweisen. Bei der Bestimmung des Stoffes, aus dem das Oberteil besteht, sind die Flächen des Oberteils zu berücksichtigen, die von Zubehör- oder Verstärkungsteilen bedeckt sind.“*

Nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur gilt für Oberteile aus zwei oder mehr Materialien Folgendes:

*a) Das Oberteil ist der Teil des Schuhs, der die Seiten und den oberen Teil des Fußes, ggf. auch das Bein, bedeckt. Es reicht bis zur Sohle und ist an ihr befestigt. Es kann auch in die Sohle hineinreichen.*

*Als Materialien des Oberteils gelten diejenigen Materialien, deren Oberfläche sich vollständig oder teilweise an der Außenfläche (äußeren Oberfläche) des Schuhs befindet. Aus diesem Grund ist ein Futter kein Oberteil. Die Materialien des Oberteils müssen miteinander verbunden sein.*

*Nach Entfernung der Zubehör- und Verstärkungsteile wird die Gesamtoberfläche der Materialien des Oberteils ermittelt. Dabei werden die Bereiche, die an den Verbindungsstellen der Materialien unterhalb überlappender Teile liegen, nicht berücksichtigt.*

*Zum Beispiel: ...*

*b) Das „Futter“ kann aus jedem beliebigen Material bestehen. Es kann aus einem oder mehreren Materialien bestehen. Das Futter berührt den Fuß und dient als Polster, Schutz oder auch nur als dekoratives Element. Das Futter ist an der Außenfläche des Schuhs nicht sichtbar, mit Ausnahme möglicher Polsterungen z.B. am Schaft.*

c) „Zubehör-„ und „Verstärkungsteile“ werden in der Anmerkung 4 Buchstabe a zu Kapitel 64 und in der Zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 64 sowie in den HS-Erläuterungen zu diesem Kapitel, Allgemeines, Buchstabe D, letzter Absatz definiert.

*Die Zubehöerteile dienen der Verzierung, die Verstärkungsteile haben eine schützende oder verstärkende Funktion. Sie sind an der Außenseite des Oberteils befestigt, und nicht nur am Futter. Sie können in die Sohle übergehen. Da Verstärkungsteile am Oberteil befestigte Vorrichtungen sind, die dem Oberteil eine höhere Festigkeit verleihen sollen, darf beim Entfernen dieser kein (selbst noch so kleines Stück) Futterstoff und auch keine Polsterung darunter zum Vorschein kommen. Sollte dies der Fall sein, werden diese Teile als Teile des Oberteils betrachtet. Ein Material ist nicht als Zubehör- oder Verstärkungsteil zu betrachten, sondern als Teil des Oberteils, wenn die Art des Zusammenfügens der darunter liegenden Materialien nicht dauerhaft ist (eine Naht ist beispielsweise eine dauerhafte Art des Zusammenfügens).*

..."

Das elastische Textil mit Schaumstofffüllung ist somit nach den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur nicht als Futter im zolltarifarischen Sinn zu betrachten, weil es (teilweise) an der Außenfläche (Rist und Fersenbereich) sichtbar ist.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten – es betrachtet die elastischen textilen Riemen dem widersprechend als Futterstoff – hat offensichtlich nicht die einschlägigen Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zur Grundlage. Es ist daher der belangten Behörde zu folgen, wenn diese meint, dass sich dieses Gutachten beim Schuhaufbau auf branchenübliche Interpretationen stütze und daher für die Einreihung in den Zolltarif nicht herangezogen werden könne.

Besteht das Oberteil aus zwei oder mehr Materialien, so ist für die Einreihung der Stoff maßgebend, der den größten Teil der Außenfläche bildet, unabhängig von Zubehör- oder Verstärkungsteilen.

Wie in den Erläuterungen weiter ausgeführt wird, sind Verstärkungsteile an der Außenseite des Oberteils befestigt und haben eine schützende oder verstärkende Funktion. Dies trifft auf die Lederteile im vorliegenden Fall zu. Sie sind auf dem textilen riemenartige Oberteil durch eine Naht befestigt und dienen der Verstärkung. Dies behauptet dem Grunde nach auch die Bf., wenn sie gestützt auf das Gutachten vorbringt, dass mit den elastischen textilen Riemen der Fuß nicht den nötigen Halt hätte und erst durch die Lederteile eine bestimmungsgemäße Verwendung möglich wäre.

Die Lederteile sind daher als Verstärkungsteile bei der Berechnung des größeren Teiles der Außenfläche außer Betracht zu lassen. Als Obermaterial im zolltarifarischen Sinn bleibt daher nur mehr das textile Material übrig. Dieses weist entgegen der Ansicht der Bf. auch die charakteristischen Merkmale eines Oberteils auf, da es entsprechend den Erläuterungen die Seiten und den oberen Teil des Fußes bedeckt, bis zur Sohle reicht und an ihr befestigt ist.

Aus alledem ergibt sich, dass die gegenständliche Sandale in die TARIC-Position 6404 1990 00 einzureihen ist und demzufolge die Nacherhebung des unerhoben gebliebenen Zolles dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

Fraglich ist, ob das Schreiben des Zollamtes Salzburg, mit dem der damaligen Vertreterin der Bf. eine andere TARIC-Position mitgeteilt worden ist, eine derartige Wirkung entfalten kann, dass sich die Bf. darauf berufen kann.

Gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK muss jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebetrag unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige statt dessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

Dies gilt nach Buchstabe b) *leg cit* unter anderem dann nicht, wenn in Fällen, in denen der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag höher als der Betrag ist, der auf der Grundlage einer verbindlichen Auskunft festgelegt wurde.

Eine derartige verbindliche Auskunft war jedoch im vorliegenden Fall nicht Grundlage der Einreihung in den Zolltarif anlässlich der Überführung in den freien Verkehr.

Eine Abstandnahme von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung kann sich aus Gründen des Vertrauensschutzes aber auch nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK ergeben.

Art. 220 Abs. 2 ZK lautet auszugsweise:

*„(2) Außer in den Fällen gemäß Artikel 217 Absatz 1 Unterabsatz 2 und 3 erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn*

*a) ...*

*b) der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften eingehalten hat. ...”*

Um von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung abzusehen, müssen drei Voraussetzungen vorliegen: Erstens, die Nichterhebung der Abgaben ist auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen. Zweitens muss der Abgabenschuldner gutgläubig gehandelt haben,

d. h. er hat den Irrtum der Zollbehörde nicht erkennen können und drittens, der Abgabenschuldner muss alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollanmeldung beachtet haben (vgl. *Alexander* in Witte, Zollkodex-Kommentar, Art. 220 Rz 10).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH wird für das Vorliegen eines Irrtums im Sinne des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK ein Handeln der Zollbehörden und die Ursächlichkeit dieses Handelns für ihren Irrtum verlangt (vgl. *Alexander* in Witte, Zollkodex-Kommentar, Art. 220 Rz 14 mit Hinweisen zur Rsp).

Im vorliegenden Fall wurde die betreffende Zollanmeldung vom Zollamt Wels ungeprüft angenommen. Es liegt als kein so genannter aktiver Irrtum seitens des für die Abfertigung zuständigen Zollamtes vor. Hinzu kommt, dass aufgrund der gewählten Warenbeschreibung im Feld 31 der Anmeldung, die aus der Übernahme des Tariftextes zur Warennummer 6403 9993 90 besteht, als auch aus der beiliegenden Rechnung die unrichtige Einreihung in den Zolltarif selbst bei einer papiermäßigen Prüfung für das Zollamt nicht erkennbar gewesen wäre.

Grundsätzlich ist ein Irrtum nur dann zu berücksichtigen, wenn er von der konkret zuständigen Zollbehörde selbst begangen wurde. Anders als die Bf. meint, ist daher dem die gegenständliche Anmeldung annehmenden Zollamt Wels ein möglicher Irrtum des Zollamtes Salzburg bei der Mitteilung der TARIC-Position mit Schreiben vom 1. Juli 2003 nicht zuzurechnen. Das Handeln des Zollamtes Salzburg hatte keinen Einfluss auf das Unterbleiben der Erhebung des gesetzlich geschuldeten Abgabebetrages aufgrund der Annahme der Zollanmeldung am 28. Mai 2004. Die Anmelderin hat sich anlässlich der Anmeldung auch nicht auf diese Auskunft berufen (vgl. BFH, VII R 23/02 vom 4.11.2003, ZfZ 2004, 128).

Die Berufung auf den Vertrauensschutz geht deshalb ins Leere. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. November 2007