



## 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 Berufungsvorentscheidung 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 Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid vom 12. Dezember 2006, Zahl: bb, wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit der Warenanmeldung zu der WE-Nr. cc vom 22. August 1997 wurden unter anderem zwei Kraftfahrzeuge (Dodge RAM, Nrn. dd und ee) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und es wurden Abgaben in der Höhe von ATS 224.832,77 (Zoll: ATS 69.875,98; EUSt: ATS 154.956,79) vorgeschrieben. Im Feld 31 der Warenanmeldung wurde als Warenbezeichnung „Dodge-Kombi-KFZ“ angegeben und die Ware in die Nummer 8703 2410 002 des Österreichischen Gebrauchszolltarifs (ÖGebrZT) eingereiht.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg vom 25. Oktober 2000, Zahl: ff, wurde festgestellt, durch die Angabe einer unrichtigen Warennummer seien die oben genannten Kraftfahrzeuge unberechtigtweise 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.

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

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 12. Dezember 2006, Zahl: hh, wurde – entsprechend der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Juli 2005, Zahl: ii – 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: bb, wurde der Bf. für die gegenständlichen Kraftfahrzeuge 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 € 23.651,68 (Zoll: € 11.171,79; EUSt: € 12.479,89) vorgeschrieben. In der Begründung wurde ausgeführt, im Zuge einer Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass für die Waren eine unrichtige Warennummer erklärt worden ist. Mangels geeigneter Unterlagen betreffend die Beschaffenheit der Fahrzeuge sei die Einsichtnahme in die Unterlagen bezüglich der vorgenommenen Einzeltypisierungen erforderlich gewesen. Dabei sei in vergleichbaren Fällen die Typisierung als Lastkraftwagen festgestellt worden. Die Feststellungen im Rahmen der Einzeltypisierungen könnten als Indiz für die tatsächliche Warenbeschaffenheit der Kraftfahrzeuge im Zeitpunkt der Zollabfertigung herangezogen werden. Bei den eingesehenen Einzeltypisierungen sei bei sämtlichen vergleichbaren Fahrzeugen mit offener Ladefläche die höchste zulässige Nutzlast durchwegs größer als das rechnerisch ermittelte Gewicht bei voller Personenanzahl. Den vorliegenden Fotos lasse sich ein Überwiegen der für die Güterbeförderung sprechenden Beschaffenheitsmerkmale ableiten. Auch vergleichbare Fahrzeugmodelle anderer Hersteller würden als Lastkraftwagen typisiert und zum Verkehr zugelassen werden. Auch in einer Auflistung zu einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen seien Pick-up-Fahrzeuge als Kleinlastwagen angeführt. Darüber hinaus würde auch der Hersteller der Fahrzeuge durch die Prüzfiffer „7“ an der dritten Stelle der Fahrgestellnummer zum Ausdruck bringen, dass es sich bei diesen um Lastkraftwagen handelt. 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 den verfahrensgegenständlichen übereinstimmen. Unter Anführung der rechtlichen Grundlagen und der Bestimmungen der Zolldokumentation wurde ausgeführt, für die Bf. sei durch

Entziehen der Kraftfahrzeuge 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: hh. 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 Einreihung in den Zolltarif verwies die Bf. auf die Verbindlichen Zolltarifauskünfte der Oberfinanzdirektion Cottbus. Demnach sei eine Einreihung als Personenkraftwagen oder als Sonderfahrzeug richtig und zulässig. Die Ansicht der belangten Behörde, diese Auskünfte seien unbeachtlich, laufe auf den Vorwurf hinaus, die Oberfinanzdirektion Cottbus habe unrichtige Zolltarifauskünfte erteilt. Anlässlich der Einfuhrabfertigung seien die Fahrzeuge beschaut, die Einreihung 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 Einreihung in den Zollltarif nach erfolgter Beschau der Ware akzeptiert habe, könne von einer Abgabenhinterziehung, geschweige denn von einer vorsätzlichen Hinterziehung keine Rede sein. Eine schuldhaftige Entziehung durch die Bf. liege nicht vor. Falls eine falsche Einreihung 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 Zollschuldverschreibung an die Bf. sei daher nicht ausgeschlossen. Die Erstattung der Abgaben gemäß Art. 236 ZK stehe im Zusammenhang mit der wegen Falschtarifizierung 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 die Kraftfahrzeuge in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen. Die im Zuge der Zeugenaussagen gemachten Angaben hätten im Hinblick auf die Einreihung der Waren in den Zollltarif keine Auswirkungen gehabt. Die belangte Behörde führte weiters aus, ein Verfahrensfehler liege nicht vor. Für die Einreihung der Fahrzeuge seien – mangels anderer Nachweise – die Feststellungen im Rahmen der Einzeltypisierung der Fahrzeuge maßgebend gewesen. 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 Einreihung 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 Zollschuldneigenschaft 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 verstoßen. Die Einreihung der Fahrzeuge 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 der Fahrzeuge zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zu treffen. Irrelevant sei auch der Hinweis auf eine nationale Verordnung, die Einreihung habe ausschließlich auf Basis der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zu erfolgen. Der Hinweis auf die Prüzfiffer „7“ in der Fahrgestellnummer stelle auch keinen Nachweis für die Einreihung als Lastkraftwagen dar. Selbst die belangte Behörde sei in einem vergleichbaren Fall trotz dieser Prüzfiffer von einer Einreihung 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 Einreihung der Fahrzeuge in den Zollltarif führt die Bf. aus, bei Berücksichtigung der Nutzlast hätten die Fahrzeuge als Personenkraftwagen qualifiziert werden müssen, da die Personenbeförderung mehr als die Hälfte der zulässigen Belastung ausmache. Die Ausstattungsmerkmale der Fahrzeuge würden für eine überwiegende Personenbeförderung sprechen. Die Unrichtigkeit der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht betreffend die Einreihung der Ware in den Zollltarif ergebe sich auch aus Verbindlichen Zollltarifauskünften. Um eine einheitliche Tarifierung derartiger Fahrzeuge sicher zu stellen, regt die Bf. die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an.

Hinsichtlich des Zolllschuldentstehungstatbestandes führt die Bf. aus, die Qualifikation der Zolllschuldentstehung 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 ZolllR-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. Bezüglich 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 Zollschuldneigenschaft 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 ausgeführt, die Bf. sei ausschließlich für die Abfertigung der Fahrzeuge 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. 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 eingebracht 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: ff, 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. 1734/96 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 Einreihung 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 Einreihung 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, Einreihungssavise 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 Einreihungssavise stellen nach ständiger Rechtsprechung des 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 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. 1734/96 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 wurden – wie bereits ausgeführt - zwei Kraftfahrzeuge (Dodge RAM, Nrn. dd und ee) zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet und diese in die Nummer 8703 2410 002 des ÖGebrZT eingereiht. Im gegenständlichen Verfahren war im Wesentlichen die Einreihung der Fahrzeuge in den ÖGebrZT strittig, die belangte Behörde ging von einer Einreihung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur aus.

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 – wie die belangte Behörde in der angefochtenen Entscheidung selbst festgestellt hat – je nach Beschaffenheit in die Position 8703 oder 8704 der Kombinierten Nomenklatur eingereiht werden.

Für die Einreihung der Waren in den ÖGebrZT ist somit das äußere Erscheinungsbild von wesentlicher Bedeutung. Die gegenständlichen Fahrzeuge wurden in der, anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Rechnung Nr. jj als „1997 Utility Vehicle – Dodge Ram No. dd



bzw. ee“ bezeichnet. Die Warenbezeichnung lässt auf Kraftfahrzeuge des Typs „Pick-up“ schließen. In den vorliegenden Verwaltungsakten sind keine weiteren Angaben betreffend die Ausstattung der gegenständlichen Fahrzeuge enthalten. Mit Schreiben vom 26. Juni 2008 teilte die Bf. mit, sie verfüge über keinerlei Unterlagen betreffend die Ausstattung der Fahrzeuge. Mangels Kenntnis der Fahrgestellnummern war es dem Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich, Zulassungsbesitzer zu ermitteln, die über die Ausstattung der Fahrzeuge Auskunft geben hätten können.

Die Bf. stellte den Antrag, den Warenempfänger, Herrn AA, 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 BB um einen „*ehemaligen Hauptwohnsitz*“ handelt. Eine vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Abfrage im Zentralen Melderegister führte zu dem Ergebnis, dass Herr AA 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 AA betreffend die Warenbeschaffenheit der gegenständlichen Fahrzeuge durchgeführt werden, noch war es möglich, diesen zur Vorlage geeigneter Unterlagen aufzufordern.

Im gegenständlichen Fall lagen somit keinerlei Unterlagen oder Aussagen betreffend die Warenbeschaffenheit der verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge vor. Aus nachfolgenden Gründen bedurfte es seitens des Unabhängigen Finanzsenates jedoch keiner abschließenden Klärung der Frage, ob die gegenständlichen Fahrzeuge in die Position 8703 oder 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind.

Gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK ist der Abgabebetrag 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 (22. August 1997) lautete Satz 2 der zuletzt genannten Bestimmung wie folgt: *„Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag 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 Zollschild 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 Zollschild selbst und legt eine Verjährung für diese Schuld fest (EuGH 23.2.2006, Rs C-201/04). Gemäß Art. 233 ZK erlischt die Zollschild *„unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschild (...)“*. Mit der Verjährung ist die Abgabenschuld unabhängig vom Entstehungsstatbestand erloschen (*Witte in Witte, Zollkodex-Kommentar*<sup>4</sup> Art 233 Rz 3). Da die Zollschild 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 Zollschild 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 Zollschild – unbeschadet der Frage, ob gemäß Art. 201 ZK oder gemäß Art. 203 ZK - am 22. August 1997 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: bb, getätigte Zollschildvorschrift erfolgte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 Satz 2 ZK in der am 22. August 1997 geltenden Fassung kann die Mitteilung auch noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen, wenn die Zollbehörden aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag 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. 1994/659) 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 infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens die Abgabenschuld binnen drei Jahre ab ihrem Entstehen nicht oder nicht genau ermitteln können. 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 Finanzstraßbehörde I. Instanz gegen Herrn AA 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 Finanzstraßbehörde 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.*“ „*Der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben macht sich schuldig, wer, ohne den Tatbestand des Abs. 1 zu erfüllen, vorsätzlich unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangsabgaben bewirkt*“ (§ 35 Abs. 2 FinStrG).

Ein Schmuggel oder eine Hinterziehung von Eingangsabgaben kommt im gegenständlichen Fall nur dann in Betracht, wenn die Kraftfahrzeuge aufgrund ihres Verwendungszweckes und ihrer Ausstattung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind. Bei einer Einreihung in die Position 8703 liegt mangels einer unrichtigen Anmeldung kein Schmuggel oder mangels einer Verkürzung von Abgaben keine Hinterziehung vor.

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, Abgaben zu verkürzen, 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. *Regerl/Hackerl/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 gegen keinen Mitarbeiter ein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden, noch sei der Vorwurf einer Abgabenhinterziehung behauptet worden. Die Einreihung der gegenständlichen Fahrzeuge in den ÖGebrZT sei entgegen der Ansicht der belangten Behörde richtig durchgeführt worden. Die Tarifierung sei anlässlich der Einfuhrabfertigung mit dem Organ des Zollamtes besprochen worden und die Einreihung der Fahrzeuge als Personenkraftwagen in die Position 8703 sei aufgrund ihrer Bauart erfolgt. Das von der belangten Behörde vernommene Abfertigungsorgan gab im Zuge seiner Vernehmung am 22. Februar 2006 an, er könne sich nicht mehr daran erinnern, ob er mit dem Vertreter der Bf. die Problematik der Tarifierung besprochen habe. 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 – insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch innerhalb der Verwaltung die Einreihung derartiger Fahrzeuge nicht restlos klar war und je nach Verwendungszweck und Ausstattung der Fahrzeuge eine Einreihung in die Positionen 8703 oder 8704 in Betracht kommt - keinerlei Hinweise für ein vorsätzliches Handeln eines Mitarbeiters der Bf. (was von der belangten Behörde auch nicht behauptet wurde) entnehmen. Sollten die Mitarbeiter der Bf. betreffend

die Tarifierung der Fahrzeuge einem Rechtsirrtum unterlegen sein, so ist ihnen gemäß § 9 FinStrG lediglich Fahrlässigkeit zuzurechnen. Die von der Bf. vorgenommene Einreihung der gegenständlichen Fahrzeuge in den ÖGebrZT stellt eine vertretbare Rechtsansicht dar; handelt ein Rechtsunterworfener aufgrund einer solchen, so ist es sogar denkunmöglich, Fahrlässigkeit zur Last zu legen (VwGH 3.7.1965, B 59/64).

Die belangte Behörde vertritt in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung die Auffassung, Herr AA habe vorsätzlich gehandelt, da er gewusst habe, dass die Fahrzeuge in die Position 8704 einzureihen sind, und er aus Kostengründen bestrebt gewesen sei, eine anders lautende Einreihung zu erwirken. Hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob Herr AA (vorsätzlich) Waren geschmuggelt oder Abgaben hinterzogen hat, ist einleitend festzuhalten, dass der gegenständliche Fall, bei dem es im Wesentlichen um die Frage geht, ob die beiden Kraftfahrzeuge in die Position 8703 oder 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind, von jenen Fällen zu unterscheiden ist, in denen die Fahrzeuge vor den Einfuhrabfertigungen mit verschiedenen Aufsätzen (Streuaufsatz, etc.) ausgestattet wurden. Als Anmelder ist nicht Herr AA sondern die Bf. als indirekte Vertreterin aufgetreten.

Die von der belangten Behörde in der Anzeige an die Staatsanwaltschaft als Nachweis für das vorsätzliche Handeln des Herrn AA angeführten, im Zuge einer Hausdurchsuchung bei Herrn AA beschlagnahmten Unterlagen vermögen ein vorsätzliches Vorgehen nicht nachzuweisen.

Aus der im Zuge der Hausdurchsuchung bei Herrn AA beschlagnahmten, auf einer ZIP-Diskette unter dem Verzeichnis „CC“ befindlichen *„Dokumentation Importbestimmungen und Zulassungsbestimmungen“* geht zwar hervor, dass *„Pick-ups mit und ohne Hardtop in die Zolltarifgruppe 8704 einzureihen“* sind, sowie *„PKW und Kombinationskraftwagen zu 8703 gehören“*, jedoch lässt sich daraus – insbesondere unter Berücksichtigung der in dieser Dokumentation enthaltenen Feststellung, *„die Deklaration eines Pick-up als PKW wird zwar manchmal praktiziert, ist aber illegal“*, - nicht ableiten, dass sich Herr AA mit einer Einreihung in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur abgefunden hat. Aus der ebenfalls in dieser Dokumentation enthaltenen Vorgangsweise zur Verringerung der Zollbelastung lässt sich für den gegenständlichen Fall, in dem die Fahrzeuge ohne einen Aufbau zur Abfertigung gestellt wurden, kein Nachweis für ein vorsätzliches Handeln ableiten.

Ebenso wenig stellen die in der Anzeige als Beweismittel für ein vorsätzliches Handeln des Herrn AA genannten Schriftstücke *„Fahrzeugimport Variante B, C, D E“* einen Nachweis für ein vorsätzliches Handeln im gegenständlichen Fall dar. Darin werden Vorgangsweisen betreffend die Erlangung eines *„geringeren Zolltarifs“* behandelt, in dem die Fahrzeuge als Wohnmobil oder im zerlegten Zustand eingeführt werden. Die gegenständlichen Fahrzeuge wurden weder zerlegt noch mit einem Campingaufsatz zur Abfertigung gestellt und auch nicht als Wohnmobil

angemeldet. Auch das an Herrn DD gerichtete Schreiben vom 28. Oktober 1997 und die Anfrage an die Botschaft der Tschechischen Republik behandeln den Fall von zerlegten Fahrzeugen. Den vorliegenden Verwaltungsakten lässt sich weder ein Hinweis dafür entnehmen, dass die Fahrzeuge in zerlegtem Zustand zur Abfertigung gestellt worden wären, noch wird dies von der belangten Behörde behauptet. Ein Nachweis für ein vorsätzliches Handeln lässt sich diesen Unterlagen somit nicht entnehmen.

Anlässlich seiner Vernehmung als Verdächtiger am 21. September 2000 gab Herr AA an, der Streuaufsatz sei (in einem anderen Fall) auf das Fahrzeug montiert worden, um mit einem günstigeren Zollsatz verzollen zu können. Unbeschadet der Beurteilung der Frage, ob sich aus dieser Aussage für Importe von Fahrzeugen mit einem Aufsatz ein vorsätzliches Handeln ableiten lässt, stellt dies im gegenständlichen Fall keinen Nachweis für ein vorsätzliches Vorgehen des Herrn AA dar. Die vorliegenden Unterlagen und Aussagen lassen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht den Schluss zu, dass Herr AA im konkreten Fall einen Schmuggel oder eine Hinterziehung von Eingangsabgaben für möglich hielt. Dies insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Einreihung von derartigen Fahrzeugen nicht restlos geklärt war und entsprechend dem Urteil des EuGH in der Rechtssache C-486/06 derartige Fahrzeuge je nach Verwendungszweck und Ausstattung in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sind. Eine Einreihung der gegenständlichen Fahrzeuge in die Position 8703 war daher, abhängig von der (nicht bekannten) Ausstattung, nicht von vornherein ausgeschlossen. Es lagen auch keine Nachweise dafür vor, dass Herr AA die Bf. zur Abgabe einer unrichtigen Zollanmeldung veranlasst hat. Im Falle eines Rechtsirrtums kann Herrn AA lediglich Fahrlässigkeit vorgeworfen werden. Auch die Überlegung, Herr AA hätte eine (etwaige) Hinterziehung von Eingangsabgaben bewusst sein müssen, reicht für die Annahme eines Vorsatzes nicht aus (VwGH 26.1.1995, 93/16/0071). Ebenso wenig reicht auch die bloße Vorstellung, dass ein solcher Schaden eintreten könnte. Maßgeblich ist, ob Herr AA im gegenständlichen Fall, in dem die Kraftfahrzeuge weder mit einem Aufsatz versehen waren, noch in zerlegtem Zustand der Abfertigung gestellt wurden, den Schmuggel oder eine Hinterziehung von Eingangsabgaben ernstlich für möglich gehalten hat und sich damit abgefunden hat, er diese innerlich bejahend hingenommen hat. Diesbezügliche Anhaltspunkte lagen nicht vor.

Gegen die Annahme eines vorsätzlichen Handelns im gegenständlichen Fall spricht auch der Umstand, dass in einem weiteren Fall (Einfuhrabfertigung zu WE-Nr. kk) ein zur Abfertigung gestelltes Kraftfahrzeug mit einem Campingaufsatz ausgestattet war. Dies erfolgte – entsprechend den vorstehenden Ausführungen – offensichtlich aus dem Grund, um für das zur Abfertigung gestellte Kraftfahrzeug eine Einreihung als Wohnmobil und somit einen günstigeren Zollsatz zu erwirken. Wohnmobile sind nicht nur, so wie Personenkraftwagen, in

die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen, sondern es ist für Wohnmobile der selbe Zollsatz (10%) festgelegt wie für Personenkraftwagen. Hätte Herr AA im gegenständlichen Fall - sofern die Fahrzeuge aufgrund der Ausstattung überhaupt in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur (Zollsatz 22%) einzureihen gewesen wären - vorsätzlich gehandelt, dann würde der Aufwand im anderen Fall, ein Fahrzeug mit einem Campingaufsatz zu versehen, der nach der Verzollung wieder demontiert wird, um eine Abfertigung mit dem selben Zollsatz zu erwirken wie bei einer Abfertigung als Personenkraftwagen, jeglicher Logik widersprechen.

Eine strafbare Handlung gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG lag somit mangels Schmuggels oder mangels Hinterziehung von Eingangsabgaben nicht vor. Die Voraussetzungen für die längere Verjährungsfrist waren somit nicht gegeben. Es war somit die Verjährungsbestimmung gemäß Art. 221 Abs. 3 Satz 1 ZK anzuwenden. Die Mitteilung der Zollschuld durfte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens nicht mehr erfolgen. Im gegenständlichen Fall war somit die Zollschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 12. Dezember 2006, Zahl: bb, bereits erloschen (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Die durch die Annahme der Zollanmeldung gemäß Art. 201 ZK entstandenen und buchmäßig erfassten Abgaben wurden mit Bescheid des Hauptzollamtes Salzburg (ohne Datum), Zahl: gg, gemäß Art. 236 ZK erstattet. Obwohl nicht datiert, ist aufgrund der Angaben im Abschreibungsauftrag als Bescheidausstellungsdatum der 10. Juli 2003 anzunehmen. Gegen diesen Bescheid wurde kein Rechtsbehelf erhoben. Da der Erstattungsbescheid nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war, bedurfte es keiner Erwägungen betreffend dessen Rechtsrichtigkeit. Ebenso wenig durfte der Unabhängige Finanzsenat (erstmalig) Erwägungen über ein etwaiges Aufleben der ursprünglichen Zollschuld gemäß Art. 242 ZK anstellen. Diesbezüglich möchte der Unabhängige Finanzsenat jedoch festhalten, dass es sich bei Art. 242 ZK um einen Fall der Nacherhebung handelt und daher die diesbezüglichen Bestimmungen betreffend die Verjährung zu berücksichtigen sind (*Huchatz in Witte*, Zollkodex<sup>4</sup> Art. 242 Rz. 4).

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).

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). Von der Einholung einer ergänzenden Anfrage bei den Zulassungsbehörden betreffend die Ausstattung mit Sicherheitsgurten und sonstigen Sicherheitseinrichtungen wurde Abstand genommen, da im konkreten Fall die unter Beweis zu stellende Tatsache unerheblich war.

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 der Fahrzeuge 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 Berufungsvorentscheidung als Vorhalt gelten - eine Sanierung einer etwaigen Verletzung des Parteiengehörs vor.

Die in der Beschwerdeschrift angesprochene Änderung der Rechtsansicht betreffend die Befestigung des Streu- bzw. des Generatorsatzes ist für den gegenständlichen Fall nicht von Relevanz. Die Rechtsansicht hat sich dahingehend geändert, dass Winterstreufahrzeuge 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. Im gegenständlichen Fall waren die Kraftfahrzeuge nicht mit Aufsätzen versehen.

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 derartiger Fahrzeuge keine Zweifel.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 9. Dezember 2008