



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 27. August 1997 wurden unter anderem zwei Kraftfahrzeuge (Bezeichnung laut vorgelegter Rechnung: Dodge Ram Nr. dd und Dodge Ram Nr. ee) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet und es wurden Abgaben in der Höhe von ATS 216.820,16 (Zoll: ATS 67.324,23; EUSt: ATS 149.495,93) vorgeschrieben. Im Feld 31 der Warenanmeldung wurde als Warenbezeichnung „KFZ-Dodge“ 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 € 22.802,33 (Zoll: € 10.763,81; EUST: € 12.038,52) 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. Aus diesen Unterlagen sei ersichtlich gewesen, dass es sich bei den Fahrzeugen um einen Dodge Ram 1500 mit insgesamt fünf Sitzplätzen einschließlich des Lenkers und um einen Dodge Dakota Pick-up mit insgesamt vier Sitzplätzen gehandelt hat. Die Gegenüberstellung des rechnerisch ermittelten Gewichtes für die Personenbeförderung bei maximaler Belegung zu der höchsten zulässigen Nutzlast (Güterbeförderung) habe bei beiden Fahrzeugen einen Überhang zugunsten der Güterbeförderung ergeben. Die vorliegenden Fotos würden den Schluss zulassen, dass unter Berücksichtigung der Erläuterungen zum Harmonisierten System zu den in Frage kommenden Positionen (8703 oder 8704) eher die Beschaffenheitsmerkmale der Position 8704 zutreffen und somit die Güterbeförderung überwiege. Aus wirtschaftlicher Sicht sei es nicht nachvollziehbar und nicht glaubhaft, dass die Fahrzeuge zwischen der Zollabfertigung und den Einzeltypisierungen weit reichenden Adaptierungen unterzogen worden sind. Der Hersteller der Fahrzeuge würde durch die Prüfziffer „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 Verschreibung 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 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 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 Zolltarif 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 Prüfziffer „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 Prüfziffer 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 Zolltarif 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 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. 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 vorgeworfen werden. 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 ergänzend 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. Der Warenempfänger sei der Auffassung gewesen, für die Einreihung sei die Beschaffenheit des Fahrzeuges zum Zeitpunkt der Abfertigung maßgeblich. 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 Einreichungssavise 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. 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 („KFZ-Dodge“) (Fahrgestellnummern: jj und kk) 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 für die Fahrzeuge von einer Einreihung in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur aus.

Die gegenständlichen, von der Bf. als „KFZ-Dodge“ angemeldeten Kraftfahrzeuge wurden in der anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Rechnung Nr. II vom 14. August 1997 als *„Dodge Ram No. dd“* und als *„Dodge Ram No. ee“* bezeichnet. Die anlässlich der Einfuhrabfertigung vorgelegten Unterlagen enthalten keine weiteren Hinweise betreffend Typ, Verwendung und Beschaffenheit der Fahrzeuge. Die von der KFZ-Prüfstelle des Landes Salzburg – auf Ersuchen der belangten Behörde – übermittelten Unterlagen enthalten folgende Fahrzeugbeschreibungen:

Fahrgestellnummer: jj: *„Lastkraftwagen, 2-achsig, Dodge/Dakota Pick-up, Dakota, geschlossenes Führerhaus, 2-türig, offener Kasten, Doppelkabine, Benzin mit Katalysator, Sitzplätze gesamt ohne Lenker: 3, erste Reihe ohne Lenker/zweite Reihe: 1/2, Eigengewicht (kg): 1920, höchste zulässige Belastung (kg): 616, höchstes zulässiges Gesamtgewicht (kg): 2536, höchste zulässige Nutzlast (kg): 316, Automatikgetriebe, (...)“*

Von der KFZ-Prüfstelle wurden auch zwei Fotos (in Kopie) zur Verfügung gestellt. Darauf ist klar erkennbar, dass es sich um einen Pick-up mit einer Doppelkabine und zwei Türen handelt. Auf der Rückseite der Bordwand ist die Aufschrift *„DODGE“* und *„4 x 4“* deutlich sichtbar.

Fahrgestellnummer: kk: „Lastkraftwagen, 2-achsig, Dodge/Ram Pick-up, Ram 1500, geschlossenes Führerhaus, 2-türig, offener Kasten, Doppelkabine, Benzin mit Katalysator, Sitzplätze gesamt ohne Lenker: 4, erste Reihe ohne Lenker/zweite Reihe: 1/3, Eigengewicht (kg): 2140, höchste zulässige Belastung (kg): 763, höchstes zulässiges Gesamtgewicht (kg): 2903, höchste zulässige Nutzlast (kg): 388, Höchstgewicht (kg): 2903, Automatikgetriebe, blau metallise, (...)“. Von der KFZ-Prüfstelle wurden auch zwei Fotos (in Kopie) zur Verfügung gestellt. Darauf ist klar erkennbar, dass es sich um einen Pick-up mit einer Doppelkabine und zwei Türen handelt. Auf der Rückseite der Bordwand ist die Aufschrift „DODGE“ und „4 x 4“ deutlich sichtbar.

Anhand der Fahrgestellnummern konnten vom Unabhängigen Finanzsenat die Zulassungsbesitzer (Herr AA und Frau BB) ermittelt werden, auf die die gegenständlichen Fahrzeuge erstmals in Österreich zum Verkehr zugelassen waren. Im Zuge der schriftlichen Zeugenaussagen gaben Herr AA (Fahrgestellnummer: jj) und Frau BB (Fahrgestellnummer: kk) betreffend die Ausstattung der Fahrzeuge Folgendes an:

Fahrgestellnummer: jj:

Anzahl der Sitzreihen:	2
Anzahl der Sitze vorne (ohne Lenker):	1
Anzahl der Sitze hinten:	2
Anzahl der Türen:	2
Höhe des Laderaumes (Bordwand) in cm:	40
Doppelkabine:	Ja
einfache Kabine:	Nein
geschlossener Fahrgastraum:	Ja
Leder-ausstattung (polsterung):	Ja
Dreipunkt Sicherheitsgurt für Vordersitze:	Ja
Dreipunkt Sicherheitsgurt für Rücksitze:	Ja
Radioanlage:	Ja
Radioanlage mit CD-Player:	Nein
elektrisch zu bedienende Außenspiegel:	Ja
elektrische Fensterheber:	Ja
Zentralverriegelung:	Ja
höhenverstellbares Lenkrad:	Ja
Klimaanlage:	Ja

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

Fahrgestellnummer: kk:

Anzahl der Sitzreihen:	2
Anzahl der Sitze vorne (ohne Lenker):	2
Anzahl der Sitze hinten:	3
Anzahl der Türen:	2
Höhe des Laderaumes (Bordwand) in cm:	Ca. 120 cm
Doppelkabine:	Ja
einfache Kabine:	Nein
geschlossener Fahrgastraum:	Ja
Leder-ausstattung (polsterung):	Ja
Dreipunkt Sicherheitsgurt für Vordersitze:	Ja
Dreipunkt Sicherheitsgurt für Rücksitze:	Keine Angabe
Radioanlage:	Ja
Radioanlage mit CD-Player:	Ja
elektrisch zu bedienende Außenspiegel:	Ja

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

Die von der KFZ-Prüfstelle übermittelten Fahrzeugbeschreibungen und die eingeholten Zeugenaussagen enthalten – entgegen den Ausführungen der Bf. – keine konträren Angaben, im Gegenteil, die Angaben der Zeugen decken sich mit den Beschreibungen der Fahrzeuge und mit den vorliegenden Fotos.

Aus der mit dem Warenempfänger (CC) nach durchgeführter Betriebsprüfung/Zoll am 23. Oktober 2000 aufgenommenen Niederschrift geht hervor, dass die Zusätze 1500/2500/3500 beim Typ Dodge Ram 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. Dies korrespondiert mit den in der von der KFZ-Prüfstelle übermittelten Fahrzeugbeschreibung enthaltenen Angaben. Als Höchstgewicht ist bei dem Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer: kk ein Gewicht von 2.903 kg ausgewiesen, als Handelsbezeichnung ist „*Ram 1500*“ angegeben.

Die Bf. teilte mit Schreiben vom 26. Juni 2008 mit, sie verfüge über keinerlei Unterlagen betreffend die Ausstattung der Kraftfahrzeuge. 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 durchgeführte 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 der gegenständlichen Fahrzeuge durchgeführt werden noch war es möglich, diesen zur Vorlage geeigneter Unterlagen aufzufordern. Das Abfertigungsorgan gab im Zuge seiner Vernehmung am 22. Februar 2006 an, er könne sich nicht mehr an den gegenständlichen Abfertigungsfall 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 den zur Abfertigung angemeldeten Fahrzeugen um folgende Fahrzeuge gehandelt hat:

Fahrgestellnummer: jj: Ein so genannter Dakota Pick-up mit vier Sitzplätzen (einschließlich Lenker), mit einer Doppelkabine, mit zwei Türen und mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 2.536 kg, mit den Ausstattungsmerkmalen laut Zeugenaussage und laut der Fahrzeugbeschreibung der KFZ-Stelle.

Fahrgestellnummer: kk: Ein so genannter Dodge Ram Pick-up (Dodge Ram 1500) mit fünf Sitzplätzen (einschließlich Lenker), mit einer Doppelkabine, mit zwei Türen und mit einem höchst zulässigen Gesamtgewicht von 2.903 kg, mit den Ausstattungsmerkmalen laut Aussage der Zeugin und laut der Fahrzeugbeschreibung der KFZ-Stelle. Hinsichtlich der Anzahl der Sitze wird es aufgrund der Angaben in der Fahrzeugbeschreibung und aufgrund der höchsten zulässigen Belastung bzw. der höchsten zulässigen Nutzlast als erwiesen erachtet, dass das

Fahrzeug – entgegen der Angabe der Zeugin – über fünf Sitzplätze (einschließlich Lenker) verfügt.

Dem stehen auch nicht die Ausführungen der Bf. entgegen, wonach die Unterlagen der KFZ-Prüfstelle und die Angaben der Zeugen keine Aussage über die Beschaffenheit der Fahrzeuge zum Zeitpunkt der Einfuhrabfertigung treffen könnten, weil in der Zeit zwischen der Zollabfertigung und der Typisierung bzw. der Zulassung der Fahrzeuge Veränderungen vorgenommen worden seien. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein neues Fahrzeug, welches als Lastkraftwagen typisiert und auch als solches zum Verkehr zugelassen worden ist, durch Umbau mit einer Doppelkabine oder mit mehr als einer Sitzreihe ausgestattet wird. Wären die Fahrzeuge umgebaut worden, dann wären Umbauten wohl in der Art und Weise erfolgt, die den Fahrzeugen eher die Ausstattung und das Aussehen eines Lastkraftwagens verleihen würden und nicht Umbauten, die dazu führen, dass die Fahrzeuge mit den Merkmalen eines Personenkraftwagens ausgestattet werden. Das diesbezügliche Vorbringen der Bf. entbehrt der allgemeinen Lebenserfahrung und ist im Hinblick auf das Beschwerdebegehren kontraproduktiv. Für den Unabhängigen Finanzsenat steht daher fest, dass die Fahrzeugbeschreibungen der KFZ-Prüfstelle, die Fotos und die Angaben der Zeugen eine Aussage über den Zustand der Fahrzeuge am 27. August 1997 zu treffen vermögen. Hinsichtlich des Einwandes der Bf., den Zeugenaussagen komme geringe Glaubwürdigkeit zu, weil sich diese nach elf Jahren nicht mehr an Details erinnern könnten, ist festzuhalten, dass sich – wie bereits dargestellt – die Aussage der Zeugen mit den Fahrzeugbeschreibungen decken, die Fahrzeuge bis zum Jahr 2003 bzw. 2000 auf die vernommenen Zeugen angemeldet waren, und es einem Durchschnittsmenschen durchaus zumutbar ist, auch nach elf Jahren noch eine Aussage über wesentliche Ausstattungsmerkmale eines Fahrzeuges, welches mehrere Jahre auf jemanden zugelassen war, zu treffen.

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 27. August 1997 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 Vorrichtungen zum Einbau solcher Sitze und Seitenfenster und 2. im allgemeinen ist eine Hecktüre oder -klappe vorhanden, die Innenverarbeitung entspricht derjenigen von Personenkraftwagen.“*

Die gegenständlichen Kraftfahrzeuge weisen folgende objektive Merkmale und Eigenschaften auf:

Fahrgestellnummer: jj:

Es besteht aus einer geschlossenen Doppelkabine, die als Fahrgastraum dient; das Fahrzeug ist mit zwei Türen und mit zwei Sitzreihen mit vier 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 Antiblockier-Bremssystem, einem Benzinmotor, einem Automatikgetriebe (Hubraum in cm³: 5218) und mit Vierradantrieb ausgestattet.

Fahrgestellnummer: kk:

Es besteht aus einer geschlossenen Doppelkabine, die als Fahrgastraum dient; das Fahrzeug ist mit zwei Türen und mit zwei Sitzreihen mit fünf 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 Antiblockier-Bremssystem, einem Benzinmotor, einem Automatikgetriebe (Hubraum in cm³: 5899) und mit Vierradantrieb ausgestattet.

Für die Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur ist entscheidend, ob die Fahrzeuge nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit ihrer Merkmale hauptsächlich zur Beförderung von Personen oder zum Transport von Waren gebaut sind.

Das Vorhandensein von zwei Sitzbänken mit vier bzw. fünf Sitzplätzen ist ein typisches Merkmal von Fahrzeugen, die hauptsächlich für die Beförderung von Personen gebaut sind. Die Ausstattung mit einem Automatikgetriebe, mit einem Tempomat und mit einem Benzinmotor stellt vielmehr einen Hinweis für einen Personenkraftwagen als für einen Lastkraftwagen dar. Die Ausstattung des Fahrzeuges (Innenausstattung aus Leder, Radioanlage mit CD-Player, elektrisch zu bedienende Außenspiegel, elektrische Fensterheber, Zentralverriegelung, höhenverstellbares Lenkrad und das Vorhandensein einer Klimaanlage, Dreipunkt-Sicherheitsgurten) spricht nicht für ein Fahrzeug, das hauptsächlich zum Transport von Waren gebaut ist. Beide Fahrzeuge verfügen über eine Metalliclackierung, eines der Fahrzeuge ist mit Alufelgen ausgestattet, beim anderen sind die Felgen, die Einstiege und der Kühler verchromt. Der Hauptverwendungszweck der gegenständlichen Fahrzeuge liegt nach dem allgemeinen Erscheinungsbild und der Gesamtheit ihrer Merkmale in der Beförderung von Personen. Die gegenständlichen Fahrzeuge sind daher – wie in der Warenanmeldung angegeben - in die Nummer 8703 2410 002 des ÖGebrZT einzureihen. Dem steht nicht entgegen, dass bei beiden Fahrzeugen die höchste zulässige Nutzlast das errechnete Gewicht für die Personenbeförderung bei maximaler Belegung geringfügig übersteigt. Für die Einreihung in den ÖGebrZT ist nicht allein das Verhältnis des Gewichtes für die Personenbeförderung zu dem des Warentransportes maßgeblich, sondern es sind - wie bereits dargelegt – die Gesamtheit der Merkmale für die Tarifierung von Bedeutung.

Aufgrund der Zeugenaussagen wurde die Ausstattung mit Dreipunkt-Sicherheitsgurten als erwiesen angenommen. Von der diesbezüglichen ergänzenden Anfrage bei der Zulassungsbehörde konnte daher 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 Einreihung 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 27. August 1997 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 Einreihung 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 Einreihung 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 Einreihung 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 Einreihung 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 Einreihung 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 Einreihung 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 Frontpassagiere; 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 Einreihungsavise 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 cm³. 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 cm³, 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 cm³. 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 ABl. 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 ABl. 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 Pick-ups mit

Doppelkabine, mit zwei Sitzreihen, mit vier bzw. fünf Sitzplätzen (einschließlich Lenker), in die Position 8703 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 Zollförmlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Die Verbindlichen Zolltarifauskünfte, Nummern: mm, nn, oo und pp, die eine Einreihung von Fahrzeugen in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur vorsehen, wurden am 5. Dezember 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).

Aus den genannten Verbindlichen Zolltarifauskünften lässt sich – unbeschadet der Bindungswirkung – eine Stütze für die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ableiten. Diese sehen eine Einreihung von Fahrzeugen in die Position 8703 der Kombinierten Nomenklatur dann vor, wenn die Fahrzeuge mit einer Doppelkabine, mit zwei Sitzreihen und mit einer den Sitzreihen entsprechenden Anzahl von Sitzplätzen ausgestattet sind.

Gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Zollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige 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-Kommentar⁴ Art 40 Rz 2a und VwGH 28.02.2002, 2000/16/0317). Wer, wie die Bf. im vorliegenden Fall, eine Zollanmeldung abgibt, stellt 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. Zusage 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. cc vom 27. August 1997 wurde als Warenbezeichnung "KFZ-Dodge" angegeben und im Feld 33 die Warennummer 8703 2410 002 angeführt. Die Angaben in den Feldern 31 und 33 waren somit geeignet, die Waren als jene zu identifizieren, die sie zolltariflich tatsächlich gewesen sind. Da die Bf. für die gestellten Waren eine Zollanmeldung abgegeben hat, sind diese im Sinne des Art. 73 ZK auch überlassen worden und für diese Fahrzeuge ist durch die Überführung in den freien Verkehr die Zollschuld gemäß Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a) und Abs. 2 ZK im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung (27. August 1997) entstanden.

Art. 201 Abs. 3 ZK bestimmt Folgendes: *„Zollschuldner ist der Anmelder. Im Falle der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird. (...)“* 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 Zollschuldnerin. Daneben kommt der Warenempfänger als weiterer Zollschuldner in Betracht.

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*, Zollkodex⁴, 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 berechnigte 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 Abgabensanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082). Die belangte Behörde hat die (nach ihrer Ansicht gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstandene) Zollschuld dem Warenempfänger, Herrn CC, mit Bescheid vom 12. Dezember 2006 durch Anschlag an der Amtstafel mitgeteilt. 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 keine gesicherte Gläubigerposition. Nur bei gleichen Gläubigerchancen und Gläubigerrisiken wäre die Nichtberücksichtigung der besonderen Umstände eines Falles ermessensfehlerhaft 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 Zollschuldners eingenommen. Der Eintritt der so frei gewählten Zollschuldneigenschaft 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 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.

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 hält der Unabhängige Finanzsenat fest, dass es sich bei Art. 242 ZK um einen Fall der Nacherhebung handelt und daher die diesbezüglichen Bestimmungen betreffend Verjährung zu berücksichtigen sind (*Huchatz in Witte, Zollkodex*⁴ Art. 242 Rz. 4).

Die belangte Behörde hat in der Begründung zu der Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2006 betreffend die Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 25. Oktober 2000, Zahl: ff, 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 Zollschuldtatbestände 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.

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 der Fahrzeuge, die beide mit zwei Sitzreihen ausgestattet waren, keine Zweifel.

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*, BAO³ § 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).

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 Parteiengehørs 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 kein Winterstreufahrzeug oder Generatorfahrzeug, sondern Pick-ups ohne jeglichen Aufbau Gegenstand des Importes.

Dem Vorbringen, die belangte Behörde sei bei der Berechnung der Abgaben von unrichtigen Werten ausgegangen, kann nicht gefolgt werden. Die belangte Behörde hat die in der Rechnung ausgewiesenen und von der Bf. in der Warenanmeldung angegebenen Beträge der Abgabeberechnung zugrunde gelegt. Auch im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung/Zoll wurden diesbezüglich keine abweichenden Feststellungen getroffen.

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 (27. 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 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*⁴ 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 27. 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 Zollschuldvorschreibung 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 27. 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*, Zollkodex⁴ 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-Kommentar², 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 Finanzstraßbehörden.

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 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 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.*“ Im gegenständlichen Fall liegt – wie bereits festgestellt – weder eine Entziehung eingangsabgabepflichtiger Waren aus der zollamtlichen Überwachung vor, noch ein sonstiger Sachverhalt, der das Schmuggeltatbild erfüllt.

„*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). Die mit der Annahme der Zollanmeldung entstandene

Eingangsabgabenschuld wurde in richtiger Höhe mitgeteilt. Mangels Verkürzung der Eingangsabgaben liegt auch keine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben vor.

Da sich auch sonst keine Anhaltspunkte für ein vorsätzliches Finanzvergehen oder für ein vorsätzliches Handeln der Bf. und des Warenempfängers ergeben (vgl. die Ausführungen zu qq und rr), liegt – selbst wenn die Fahrzeuge in die Position 8704 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen wären - eine strafbare Handlung gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 74 Abs. 2 ZollR-DG 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 Zollschild durfte nach Ablauf der Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt ihres Entstehens nicht mehr erfolgen. Im gegenständlichen Fall war somit die Zollschild im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 12. Dezember 2006, Zahl: bb, bereits erloschen (vgl. VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083). Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 9. Dezember 2008