

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Siegfried Köhdorfer und Dr. Walter Summersberger über die Beschwerde der Bf. vom 29. Oktober 2007 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Linz Wels vom 3. Oktober 2007, Zl. 111, betreffend die Vorschreibung von Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, in Verbindung mit § 85c Abs. 8 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollIR-DG) unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Begründung

1.1. Das Zollamt Linz teilte mit Bescheid vom 11. August 2006, Zl. 222, der Beschwerdeführerin (Bf.) mit, dass für sie hinsichtlich in einer Anlage angeführter Waren gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollIR-DG eine Einfuhrzollschuld in der Höhe von 662.993,58 Euro (Zoll: 124.887,16 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 538.106,42 Euro) entstanden sei. Buchmäßig erfasst sei jedoch nur ein Betrag in Höhe von 490.323,95 Euro (Zoll: 89.468,44 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 400.855,51 Euro) worden und daher der Differenzbetrag von 172.669,63 Euro (Zoll: 35.418,72 Euro, Einfuhrumsatzsteuer: 137.250,91 Euro) weiterhin gesetzlich geschuldet werde und gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben sei. Als Folge dieser Abgabenerhebung sei überdies gemäß § 108 Abs. 1 ZollIR-DG eine Abgabenerhöhung von 3.042,61 Euro zu

entrichten. Die angeführten Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung seien gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasst worden und gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK mitzuteilen. Nach § 72a ZollR-DG habe jedoch die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer zu unterbleiben, da die Bf. nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass bei Überführung von Veredelungserzeugnissen in den zollrechtlich freien Verkehr für die Berechnung der Eingangsabgaben die Mehrwertmethode herangezogen worden sei. Gemäß Art. 591 ZK-DVO könne diese Methode mit Ausnahme von Waren, die zu nichtkommerziellen Zwecken bestimmt seien, nicht angewendet werden, wenn die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft im Sinne des Titels II Kapitel 2 Abschnitt 1 des Zollkodex seien, zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr worden seien. Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Bf. sei festgestellt worden, dass Waren, welche zur passiven Veredelung vorgemerkt worden seien, zuvor mit einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr worden seien. Bei den verfahrensgegenständlichen Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr auf Basis der Mehrwertverzollung sei auch vom Anmelder die Erklärung, dass die zur Herstellung der Veredelungserzeugnisse verwendeten Waren der vorübergehenden Ausfuhr mit Drittlandsursprung zuvor nicht zu einem Nullzollsatz in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft übergeführt wurden, nicht abgegeben worden. Werde diese Erklärung nicht abgegeben, sei die Anwendung der Mehrwertmethode zu verwehren und auf die Differenzmethode zurückzugreifen.

1.2. Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Berufung vom 28. August 2006, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wurde. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass in den von der Zollbehörde geprüften Fällen die Zollschuld nicht nach Art. 204 ZK sondern nur nach Art. 201 ZK entstanden sein könne.

Das Zollamt änderte daraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2007 den Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass die Eingangsabgabenschuld für die Bf. nach Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 ZK in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstanden sei.

1.3. Mit dem am 31. Oktober 2007 beim Unabhängigen Finanzsenat eingelangten Schriftsatz erhob die Bf. fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG. In der Begründung heißt es:

„A. Art. 591 ZK-DVO

Die Behörde stützt sich in der Begründung auf Art. 591 ZK-DVO in der zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen geltenden Fassung:

Teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben unter Berücksichtigung der Veredelungskosten als Grundlage für die Abgabenberechnung wird auf Antrag gewährt.

Mit Ausnahme von Waren, die zu nichtkommerziellen Zwecken bestimmt sind, ist Unterabsatz 1 nicht anwendbar, wenn die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft gemäß Titel II Kapitel 2 Abschnitt 1 Zollkodex sind zu einem Zollsatz von NULL in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden.

Art. 29 bis 35 des Zollkodex finden sinngemäß auf die Veredelungskosten ohne Berücksichtigung der Waren der vorübergehenden Ausfuhr Anwendung.

Die Behörde führt dabei an, dass bei Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die nicht Ursprungswaren der Gemeinschaft sind und zu einem Zollsatz von NULL in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, bei Anwendung der Mehrwertmethode der Wert dieser Waren, den der Abgabenberechnung zugrunde zu legenden Veredelungskosten hinzuzurechnen bzw. auf die Differenzmethode zurückzugreifen ist.

Die Behörde vertritt weiters die Ansicht, dass die Anwendung der Mehrwertmethode auf einer zu geringen Bemessungsgrundlage erfolgte. Dadurch seien die Einfuhrabgaben gemäß Art. 201 ZK in zu geringer Höhe buchmäßig erfasst worden und waren deshalb nachzuerheben.

Grundsatz bei der Bemessung der Abgaben bei der passiven Veredelung ist die Differenzverzollung (Art. 151).

"Der Betrag der Einfuhrabgaben für die importierten, wiedereingeführten Veredelungserzeugnisse wird gemindert um den Betrag der Einfuhrabgaben, der für die exportierten Waren der vorübergehenden Ausfuhr bei deren fingiertem Import und gleichzeitiger Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zu erheben wäre. Die Differenzmethode geht folglich von der Differenz zwischen den Zollbeträgen aus" (Witte, AW-Prax 08/2003, 297).

Bei der Mehrwertmethode (Art. 153) werden hingegen nur die Veredelungskosten als Bemessungsgrundlage herangezogen. Die Mehrwertmethode muss beantragt werden, ansonsten gilt die Differenzmethode. Voraussetzung der Anwendbarkeit der Mehrwertmethode war gemäß Art. 591 UA 2 ZK-DVO, dass die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft gemäß Titel II Kapitel 2 Abschnitt 1 Zollkodex sind, nicht zu einem Zollsatz von NULL in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden.

Es ist jedoch im konkreten Fall nicht erwiesen, dass die Ware tatsächlich zuvor präferenzbegünstigt aus der Schweiz in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt wurde. Dies kann allein aus der Angabe des Ursprungscodes CH in der Warenliste zur passiven Veredelung nicht geschlossen werden. Die Ware könnte auch zum Regelzollsatz in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt worden sein, etwa wenn zum Zeitpunkt der Einfuhranmeldung kein Nachweis der schweizerischen Ursprungseigenschaft vorlag. Dies wurde von der Zollbehörde allerdings überhaupt nicht geprüft, sondern schlichtweg vorausgesetzt. Eine zollfreie Einfuhr aus der Schweiz wurde daher von der Zollbehörde nicht nachgewiesen. Wurde die Ware nichtpräferenziell zum Regelzollsatz eingeführt, so wurden die Abgaben bereits auch für die Ware aus der Schweiz in voller Höhe entrichtet und somit war auch die Mehrwertmethode anwendbar. Damit fehlt einer Nacherhebung jegliche Grundlage, weil die Abgaben gemäß Art. 201 bereits in der richtigen Höhe erhoben wurden.

Auch wenn die Ware präferenzbegünstigt aus der Schweiz zu einem Zollsatz von NULL eingeführt worden sein sollte, kommt es zu keiner Abgabenerhebung: Da Rohstoffe der Warennummer 3907 9999 an das Fertigprodukt gekoppelt sind, gilt für sie derselbe Zollsatz wie für das Fertigprodukt. Das bedeutet, dass bei Anwendung der Differenzmethode keine Nacherhebung stattfinden würde, unabhängig davon, ob die Einfuhr präferenzbegünstigt war oder nicht.

Dasselbe Ergebnis sollte auch bei der Anwendung der Mehrwertmethode erzielbar sein, da die Nichtnutzung dieser Begünstigung bei der Mehrwertmethode zu einer Schlechterstellung der Mehrwertmethode gegenüber der Differenzmethode führen würde, die vom Gemeinschaftsgesetzgeber so nicht gewollt war. Aus diesem Grund fordert auch Witte (vgl. Witte in Witte, 4. Kommentar zum Zollkodex, Art. 153, Rz. 41 ff und Witte, AW-Prax 08/2003, 297) ein Zwei-Stufen-Modell für solche Fälle:

Zuerst sind die Abgaben nach der Mehrwertmethode auf Basis der Veredelungskosten zu ermitteln. Danach wird die Differenzmethode angewendet: Es wird der fiktive Zollbetrag für die schweizerische Ware gebildet und dieser von dem nach der Mehrwertmethode ermittelten Zollbetrag für das Veredelungserzeugnis abgezogen.

Damit ist das Ergebnis im verfahrensgegenständlichen Fall dasselbe wie bei Anwendung der Differenzmethode.

Dieses "Zwei-Stufen-Modell" wurde von der Beschwerdeführerin (= Bf.) jahrelang praktisch angewendet und von der Zollbehörde durch Annahme der Zollanmeldungen und der Abgabenberechnung auf dieser Berechnungsgrundlage anerkannt. Es wurde von Prof. Witte und anderen Autoren in Aufsätzen und Fachartikeln laufend darauf hingewiesen, dass es

einem Wirtschaftsbeteiligten erst gar nicht zugemutet werden kann, strenge Untersuchungen über Ursprung bzw. Herkunft der Rohstoffe (ähnlich einer Ursprungs- und Präferenzuntersuchung) anzustellen. Dies wurde auch immer wieder bei regelmäßigen Treffen mit der Kommission zur Sprache gebracht, sodass es schließlich zur Änderung des Art. 591 UA 2 ZK-DVO kam.

Der zum damaligen Zeitpunkt geltende Wortlaut des Art. 591 UA 2 ZK-DVO wurde danach abgeändert zu der nun geltenden Fassung, die lautet:

Die Zollbehörden lehnen die Berechnung der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Vorschrift ab, wenn vor der Überführung der Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr festgestellt wird, dass die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft gemäß Titel II Kapitel 2 Abschnitt 1 Zollkodex sind, nur deshalb zu einem Zollsatz von NULL in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, um in den Genuss der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Vorschrift zu gelangen.

Aufgrund dieser Änderung kann die Anwendung der Mehrwertmethode nur dann versagt werden, wenn die Zollbehörde nachweist, dass die Ware nur deshalb zu einem Zollsatz von NULL in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurde, um in den Genuss der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Vorschrift zu gelangen.

B. Keine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK

Die Einwendung des Irrtums der Zollbehörde war erst nach Erlassung des angefochtenen Bescheides möglich, da die Behörde in völliger Verkennung der Rechtslage mit ihrem Bescheid vom 11.8.2006 die Abgaben nach Art. 204 ZK vorgeschrieben hatte und bei der Zollschuldentstehung nach Art. 204 die Einwendung des Irrtums der Zollbehörde nicht möglich ist.

Gemäß Art. 220 (2) erfolgt außer in den Fällen gemäß Art. 217 Abs. 1 Unterabsätze 2 und 3 keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, wenn b) der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, sofern dieser Irrtum vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte und dieser gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Die Bf. bezieht sich bei der folgenden Strukturierung der Voraussetzungen für einen Irrtum der Zollbehörden auf das Informationspapier über die Anwendung der Art. 220 Abs. 2 Buchst. b und 239 des Zollkodex der Gemeinschaften (TAXUD-2002-05607-03-00-DE-TRA-00).

1.1. Irrtum der Zollbehörden

Der Irrtum muss auf ein Handeln der Zollbehörde zurückzuführen sein, damit er als Irrtum gilt, der ein berechtigtes Vertrauen beim Abgabenschuldner begründet. Allerdings können auch bestimmte "passive" Verhaltensweisen einen Irrtum im Sinne von Art. 220 Abs.2 Buchst. b des Zollkodex der Gemeinschaft darstellen.

Als passiver Irrtum der Zollbehörden im Sinne des Art. 220 Abs.2 Buchst. b Zollkodex gilt die anstandslose Annahme fehlerhafter Zollanmeldungen durch die Zollbehörden, und zwar in großer Zahl und über einen längeren Zeitraum hinweg, insbesondere wenn an Hand der Angaben in diesen Anmeldungen hätte festgestellt werden können, dass diese nicht ordnungsgemäß waren.

Die Zollbehörde hat über einen Zeitraum von mehreren Jahren die Anträge auf passive Veredelung immer wieder ausnahmslos in der vom Anmelder ausgefertigten Form unter Angabe der Ursprungsländer bewilligt und die nun ihrer Ansicht nach fehlerhaften Zollanmeldungen anstandslos angenommen. In Beiblatt 1 zur Bewilligung der passiven Veredelung wurde klar und deutlich der schweizerische Ursprungscode angegeben. Deshalb hat die Behörde stets ohne weitere Prüfung als richtig angesehen, dass es sich bei der Ware um schweizerische Ursprungsware gehandelt hat.

Dem Zollamt Linz waren zu allen Zeiten sämtliche Fakten – vgl. 111 - vorliegend und bekannt. Abgabenberechnungen wurden ja nicht vom Wirtschaftsbeteiligten bzw. dessen Vertreter sondern von der Zollbehörde selbst vorgenommen. Die Behörde hätte daher bei jeder dieser Zollanmeldungen schon von sich aus feststellen müssen, dass die Mehrwertmethode bei diesen Waren nicht anwendbar war. Die Zollbehörde war daher offensichtlich derselben Rechtsauffassung über die Anwendbarkeit der Mehrwertmethode wie die Bf.

1.2. Erkennbarkeit oder Nichterkennbarkeit eines Irrtums

1.2.1. Bei der Beurteilung, ob der Irrtum der Zollbehörden von einem in gute Glauben handelnden Zollschuldner vernünftigerweise erkannt werden konnte, sind insbesondere die Art des Irrtums sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Zollschuldners zu berücksichtigen. Konkret sind hierfür alle Umstände des jeweiligen Falles zu prüfen.

1.2.2. Was die genaue Art des Irrtums angeht, so sollte jedes Mal geprüft werden, ob die betreffenden Vorschriften komplexer Natur oder aber so einfach sind, dass bei einer Prüfung der Fakten der Fehler leicht zu erkennen ist. Folgende Umstände sprechen für die Komplexität der Vorschrift:

Eine mehrjährige irrige Verwaltungspraxis spricht für eine nicht leicht beantwortbare Rechtsfrage,

wenn die Zollbehörde den Fehler zum wiederholten Mal oder immer wieder aufs Neue begeht.

Die Behörde hat die Anwendbarkeit der Mehrwertmethode für die verfahrensgegenständlichen Veredelungen in jahrelanger Praxis ausnahmslos bewilligt, obwohl eindeutig erkennbar war, dass es sich bei der Ware um schweizerische Ursprungsware handelte. Die Zollbehörde hat daher diesen Fehler zum wiederholten Mal und immer wieder aufs Neue begangen.

Es handelt sich daher ohne Zweifel um eine äußerst komplexe Norm. Dafür, dass es sich um eine nicht leicht beantwortbare Rechtsfrage handelt, spricht auch, dass der Änderung des Art. 591 UA 2, wie bereits weiter oben angeführt, langjährige Diskussionen und Publikationen vorangegangen waren.

1.2.3. Erfahrung des Beteiligten

Da es der Bf. selbst an den für die Durchführung einer Zollanmeldung notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse mangelte, wurde sie bei der Anmeldung der Veredelungen von einem Zolldienstleiter und damit von einem professionellen Wirtschaftsbeteiligten vertreten. Aufgrund der bereits oben erläuterten Sachlage war es aber auch für einen professionellen Zolldienstleiter nicht erkennbar, dass die praktizierte Rechtsanwendung nicht richtig sein könnte.

1.2.4. Sorgfalt des Beteiligten

Grundsätzlich obliegt es dem Beteiligten, die für seine Geschäfte geltenden Vorschriften und die entsprechenden Abgaben ausfindig zu machen. So muss der Beteiligte z.B. prüfen, ob es einen Rechtsakt der Gemeinschaft gibt, in denen die Bedingungen und Kriterien für die Inanspruchnahme einer Zollpräferenzbehandlung festgelegt sind, oder ob für die betreffenden Waren Antidumpingzölle gelten.

Hat der Beteiligte selbst Zweifel daran, ob die zur Erstellung der Anmeldung erforderlichen Angaben und Eintragungen oder die der Anmeldung beigefügten Unterlagen richtig sind, oder ob die Vorgänge den geltenden Vorschriften entsprechen, so muss er sich schriftlich informieren und alle möglichen Auskünfte einholen, um zu prüfen, ob seine Zweifel berechtigt sind oder nicht. Ein Beteiligter gilt dagegen als sorgfältig, wenn der Fehler der Zollbehörden Aspekte betrifft, die den professionellen Kreisen normalerweise nicht zur Kenntnis gebracht werden.

Die Bf. hat sich bei den Veredelungen auf das vom anerkannten Zollrechtsexperten Prof. Witte sowohl in Vorträgen, wie auch durch einen Artikel in der Fachzeitschrift "AW-Prax" (vgl. Witte in Witte, 4. Kommentar zum Zollkodex, Art. 153, Rz. 41 ff und Witte, AW-Prax 2003, 297) vertretene Zwei-Stufen-Modell gestützt. Damit ist sie ihrer Sorgfaltspflicht in ausreichender Weise nachgekommen.

1.3. Bestimmungen über die Zollanmeldung

Die Einhaltungen der in den geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen Bestimmungen über die Zollanmeldung wurden von der Behörde bei der Bewilligung der Veredelung und der Kontrolle der Abrechnung regelmäßig überprüft, wobei es keine Beanstandungen gab.

1.4. Gutgläubigkeit des Beteiligten

Die Bf. hat sich in ihrer Rechtsansicht auf die einschlägige Fachliteratur und die Meinung von anerkannten Experten gestützt. Diese Praxis wurde auch durch die Zollbehörde jahrelang anerkannt. Sie war daher gutgläubig bezüglich der Richtigkeit und Rechtskonformität ihres Handelns.

Da alle Voraussetzungen des Art. 220 Abs.2 Buchst. b erfüllt sind, hat eine nachträgliche buchmäßige Erfassung zu unterbleiben.

C. Ladung von Herrn X. als Zeugen

Bewilligungsnehmer und Anmelder war zwar die Bf., diese hat aber alle Zollangelegenheiten an die Fa. Y. als Zolldienstleiter ausgelagert. Deshalb ist es sinnvoll Herrn X. zur Verhandlung hinzuzuziehen, da dieser mit der Materie vertraut ist und die fachliche Kompetenz besitzt, die für das Verfahren relevanten Umstände und rechtlichen Grundlagen zu erörtern.

D. Änderung des Firmennamens

Mit Schreiben vom 27.7.2007, eingelangt beim Zollamt Wels am 31.7.2007 wurde der Zollverwaltung durch den Antrag auf Änderung der Anschreibebewilligung in der Ausfuhr AT000 mitgeteilt, dass sich der Firmenname von A. GmbH & Co KG geändert hat auf B. GmbH & Co KG."

1.4. In der am 16. Oktober 2009 eingelangten Stellungnahme brachte das Zollamt im Wesentlichen Folgendes ergänzend vor:

Die Kommission ziehe eine zusätzliche Anwendung der Differenzmethode nicht in Betracht, auch wenn dabei der Umstand, dass die von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren der vorübergehenden Ausfuhr Gegenstand der passiven Veredelung gewesen seien, unberücksichtigt bleibe.

Zugegebenermaßen sei die Art und der Umfang der zulässigen Anwendung der Mehrwertmethode in den letzten Jahren immer wieder Gegenstand intensiver Diskussionen gewesen. Die Diskussionen hätten darin gemündet, dass mit VO (EG) Nr. 883/2005 vom 10. Juni 2005 Artikel 591 ZK-DVO inhaltlich angepasst worden sei. Dies sei aus folgenden Erwägungsgründen (Nr. 3 und 4 zu Verordnung (EG) Nr 883/2005) erfolgt:

„(3) In Bezug auf das Verfahren der passiven Veredelung ist in der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission seit 2001 vorgesehen, dass nach der so genannten „Mehrwertverzollung“ die teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben nach passiver Veredelung auf der Grundlage der Veredelungskosten berechnet werden kann. Nicht zulässig ist dies bisher jedoch, wenn die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft sind, zuvor zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Diese Einschränkungen für Waren ohne Gemeinschaftsursprung sind zu ändern, damit die Mehrwertverzollung stärker in Anspruch genommen werden kann.“

(4) Um jedoch Missbrauch zu verhindern, ist vorzusehen, dass die Gewährung dieser Befreiung abgelehnt werden kann, wenn festgestellt wird, dass die Waren der vorübergehenden Ausfuhr nur deshalb in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden, um in den Genuss dieser Befreiung zu gelangen.“

Die Intention des Gesetzgebers, die Anwendung der beiden möglichen „Bemessungsmethoden“ immer in einer „Entweder-Oder-Konstellation“, aber niemals in Form einer „Kombinationsmethode“ vorzusehen, sei auch durch die Novellierung des Art. 591 ZK-DVO nicht aufgegeben worden. Es sei lediglich der Anwendungsbereich der Mehrwertmethode erweitert worden.

Im Hinblick auf den in Rede stehenden Prüfzeitraum (14. August 2003 bis 30. Juni 2005) werde diese Intention bereits in den von der Kommission zu diesem Thema erlassenen Leitlinien ersichtlich.

Nach Zitierung der im Amtsblatt 2001 Nr. C 269/45 und 46 veröffentlichten Leitlinien der Kommission kommt das Zollamt zu dem Schluss, dass der von Witte vertretenen Rechtsmeinung nicht gefolgt werden könne.

2. Mit dem am 9. Februar 2009 eingelangten Vorlagebericht legte das Zollamt Linz Wels die bezughabenden Verwaltungsakten vor.

Die Bf. nahm ihren Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung im Zuge des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens zurück.

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, wie die Zollbegünstigung hinsichtlich nach passiver Veredelung in den zollrechtlich freien Verkehr überführter Waren zu berechnen ist.

2.1.Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Die Bf. ist ein Unternehmen, das im verfahrensrelevanten Zeitraum in verschiedenen Ländern außerhalb der Europäischen Union zum Teil von ihr beigestellte Ausgangsmaterialien in mehrstufigen Produktionsverfahren zu Pulverlacken verarbeiten ließ.

Mit Bescheid des damaligen Hauptzollamtes Linz vom 13. Dezember 2002, AT XXX, wurde der Bf. die Durchführung der passiven Veredelung bis 30. September 2005 bewilligt. Im Spruch des Bescheides sind unter Punkt 8. als Veredelungserzeugnisse „VE“ der KN-Codes 3907 9999 und 3907 9919 angeführt. Unter diesem Punkt ist u.a. festgehalten, dass die in den für das Veredelungsland notwendigen Rezepturblättern angeführten Rezepte im Zuge der Rückbringung der Veredelungswaren bezogen auf die Produktnummer und die Ausfuhrware zur Anwendung zu bringen sind. Bei der Produktion entstehende Fehlmengen sind im Rahmen der Zollaufsicht nachzuweisen.

In der Anlage 1 zu Punkt 16 („Zusätzliche Angaben/Auflagen“) der Bewilligung heißt es:

„E) Teilweise Abgabenbefreiung, Ermittlung der Zollschuld

1) Sofern weder ein Fall der vollständigen Befreiung von den Einfuhrabgaben gemäß Art. 152 ZK vorliegt, noch die Anwendung der Mehrwertmethode gemäß Art. 153 ZK iVm. Art. 591 ZK-DVO zulässig ist, ist zur Berechnung der vollständigen oder teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben die Differenzmethode gemäß Art. 151 ZK iVm. Art. 590 ZK-DVO heranzuziehen.

2) Die Mehrwertmethode ist gemäß Art. 153 ZK in den Fällen entgeltlicher Ausbesserungen zur Berechnung der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben heranzuziehen.

3) Über Antrag ist die Mehrwertmethode ferner gemäß Art. 153 zweiter Unterabsatz ZK iVm. Art. 591 ZK-DVO in folgenden Fällen anwendbar:

- Veredelungsvorgänge an Waren, die zu nichtkommerziellen Zwecken bestimmt sind*
- Veredelungsvorgänge an Ursprungswaren der Gemeinschaft (nichtpräferentieller Ursprung)*
- Veredelungsvorgänge an Waren, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft sind (nichtpräferentieller Ursprung), sofern diese zuvor nicht zu einem Nullzollsatz (Regel- oder Präferenzzollsatz) in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft übergeführt wurden und mit der Zollanmeldung zur Überführung der Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr nachstehende Erklärung abgegeben wird:*

„Ich erkläre, dass die zur Herstellung der Veredelungserzeugnisse verwendeten Waren der vorübergehenden Ausfuhr mit Drittlandsursprung zuvor nicht zu einem Nullzollsatz in den

zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft übergeführt wurden.“

4) Zur Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer wird der Umsatz, sofern ein Gegenstand ausgeführt, in einem Drittlandsgebiet für den Ausführer veredelt und von dem Ausführer oder für ihn wieder eingeführt worden ist, bei der Einfuhr gemäß § 5 Abs. 2 UStG nach dem für die Veredelung zu zahlenden Entgelt, falls aber ein solches Entgelt nicht gezahlt wird, nach der durch die Veredelung eingetretenen Wertsteigerung bemessen. ...“

Bei der Bf. fand eine Nachschau gemäß § 24 ZollIR-DG über den Zeitraum 1. Juni 2003 bis 31. Dezember 2005 statt (Niederschrift vom 17. Juli 2006, Zi. 333). Dabei wurde festgestellt, dass im Verfahren der passiven Veredelung auch solche Waren der vorübergehenden Ausfuhr, welche nicht Ursprungswaren der Gemeinschaft sind und zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft überführt worden waren, eingesetzt wurden. Nach den Feststellungen der Nachschauorgane wurde bei Beendigung des Verfahrens die Mehrwertmethode angewendet, wobei der Wert der nicht begünstigten Waren der vorübergehenden Ausfuhr dem Veredelungsentgelt nicht hinzugerechnet wurde. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnungen in den Zollanmeldungen wurden anhand der Rezepturblätter und den Aufzeichnungen in der beim Anmelder befindlichen Buchführung „Passive Veredelung“ überprüft. Bei insgesamt 63 Anmeldungen zur Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr im Zeitraum vom 14. August 2003 bis 30. Juni 2005 wurden nach den Feststellungen der Nachschauorgane unrichtige Bemessungsgrundlagen erklärt. Die Eingangsabgaben wurden daher nach folgendem Berechnungsbeispiel neu berechnet:

		neu	alt
	Veredelungsentgelt (Lohn und Zutaten)	10.000 Euro	10.000 Euro
+	Wert der nicht begünstigten Waren der vorübergehenden Ausfuhr (keine Ursprungswaren der Gemeinschaft und zollfrei in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft überführt)	5.000 Euro	
+	Berichtigung nach Art. 32 ZK (bzw. Art. 33 ZK)	1.000 Euro	1.000 Euro
=	Zollwert der Veredelungserzeugnisse	16.000 Euro	11.000 Euro
	6,5 % Zoll-Euro für die Veredelungserzeugnisse	1.040 Euro	715 Euro
	Differenz – Nachforderungsbetrag	325 Euro	

Das Zollamt folgte den Feststellungen der Nachschauorgane, wonach im Prüfungszeitraum hinsichtlich nach passiver Veredelung aus verschiedenen Drittländern in den zollrechtlich freien Verkehr überführter Pulverlacke, durch die unrichtige Anwendung der Mehrwertmethode eine geringere als die gesetzlich geschuldete Zollschuld erhoben wurde, forderte mit dem im Instanzenzug angefochtenen Bescheid vom 11. August 2006, Zi. 222, einen Zollbetrag in der Höhe von 35.418,72 Euro nach und schrieb der Bf. gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 3.042,61 Euro vor.

2.2. Dieser Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus den Angaben und Vorbringen der Bf. sowie aus den von der Zollbehörde vorgelegten Aktenunterlagen.

3. Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

3.1. Artikel 145 Absatz 1 ZK bestimmt, dass im passiven Veredelungsverkehr Gemeinschaftswaren zur Durchführung von Veredelungsvorgängen vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt und die aus diesen Veredelungsvorgängen entstandenen Erzeugnisse unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden können.

Nach Artikel 151 Absatz 1 ZK wird die vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Artikel 145 berechnet, indem der Betrag der Einfuhrabgaben, die für die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Veredelungserzeugnisse gelten, um den Betrag der Einfuhrabgaben vermindert wird, die im gleichen Zeitpunkt auf die Waren der vorübergehenden Ausfuhr zu erheben wären, wenn diese aus dem Land, in dem sie veredelt werden oder zuletzt veredelt worden sind, in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt würden.

Nach Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle wird der Minderungsbetrag nach Absatz 1 anhand der Menge und der Beschaffenheit der betreffenden Waren im Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung zum Verfahren der passiven Veredelung sowie anhand der übrigen Bemessungsgrundlagen, die im Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung der Veredelungserzeugnisse zum zollrechtlich freien Verkehr für sie gelten, berechnet.

Als Wert der Waren der vorübergehenden Ausfuhr gilt der Wert, der für sie bei der Ermittlung des Zollwerts der Veredelungserzeugnisse nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b) Ziffer i) zugrunde gelegt wird oder, wenn der Wert so nicht ermittelt werden kann, der Unterschied zwischen dem Zollwert der Veredelungserzeugnisse und den Veredelungskosten, die nach zweckmäßigen Methoden ermittelt werden können.

...

Wird für die Veredelungserzeugnisse eine Zollpräferenzmaßnahme im Sinne des Artikels 20 Absatz 3 Buchstabe d) oder e) ZK gewährt und besteht diese Maßnahme für Waren, die zur selben Tarifposition gehören wie die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, so wird für die Berechnung des Minderungsbetrages nach Absatz 1 der Einfuhrabgabensatz zugrunde gelegt, der anwendbar wäre, wenn die Waren der vorübergehenden Ausfuhr die Voraussetzungen für die Gewährung dieser Zollpräferenzmaßnahme erfüllten (Absatz 4).

Dieser Artikel gilt gem. Absatz 5 leg.cit. unbeschadet der Bestimmungen, die für den Handel zwischen der Gemeinschaft und Drittländern erlassen worden sind oder erlassen werden können, um bestimmte Veredelungserzeugnisse von den Einfuhrabgaben zu befreien.

Gemäß Artikel 153 Unterabsatz 2 ZK kann abweichend von Artikel 151 nach dem Ausschussverfahren festgelegt werden, in welchen Fällen und unter welchen besonderen Voraussetzungen die Waren nach einer passiven Veredelung unter Anwendung des Zollsatzes des Gemeinsamen Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaften auf die Veredelungskosten in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden können.

Von dieser Ermächtigung wurde seitens der Kommission in Artikel 591 ZK-DVO Gebrauch gemacht. Diese Bestimmung in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 993/2001 lautet:

„Teilweise Befreiung von den Einfuhrabgaben unter Berücksichtigung der Veredelungskosten als Grundlage für die Abgabenberechnung wird auf Antrag gewährt.

Mit Ausnahme von Waren, die zu nichtkommerziellen Zwecken bestimmt sind, ist Unterabsatz 1 nicht anwendbar, wenn die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft im Sinne des Titels II Kapitel 2 Abschnitt 1 des Zollkodex sind, zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden.

Die Artikel 29 bis 35 des Zollkodex finden sinngemäß auf die Veredelungskosten ohne Berücksichtigung der Waren der vorübergehenden Ausfuhr Anwendung.“

Artikel 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO wurde mit Wirksamkeit 14. Juni 2005 [Verordnung (EG) Nr. 883/2005] wie folgt geändert:

„Die Zollbehörden lehnen die Berechnung der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Vorschrift ab, wenn vor Überführung der Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr festgestellt wird, dass die Waren der vorübergehenden Ausfuhr, die keine Ursprungswaren der Gemeinschaft gemäß Titel II Kapitel 2 Abschnitt 1 Zollkodex sind, nur deshalb zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt

wurden, um in den Genuss der teilweisen Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Vorschrift zu gelangen.“

Mit der Neufassung des Artikels 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO wurden die Einschränkungen für Waren ohne Gemeinschaftsursprung geändert, damit die Mehrwertverzollung stärker in Anspruch genommen werden kann (dritter Erwägungsgrund). Um Missbrauch zu verhindern, kann die Gewährung der Befreiung jedoch abgelehnt werden, wenn festgestellt wird, dass die Waren der vorübergehenden Ausfuhr nur deshalb in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wurden, um in den Genuss dieser Befreiung zu gelangen (vierter Erwägungsgrund).

Vor Inkrafttreten dieser zuletzt angeführten Bestimmung musste nach herrschender Ansicht der Antragsteller auch bei nachträglichen Außenprüfungen das Vorliegen der Voraussetzungen für die Mehrwertmethode nachweisen, also auch darin, dass kein Ausschlussgrund gegeben war (siehe Witte, Zollkodex, 3. Auflage bis 5. Auflage, Art. 153, Rz. 31).

Die Nachschauorgane der Zollbehörde konnten aufgrund der Ursprungsangaben (zum Beispiel „CH“) in der Buchführung „Passive Veredelung“ annehmen, dass auch Waren ohne Gemeinschaftsursprung in das Verfahren der passiven Veredelung überführt worden waren. Es oblag daher im vorliegenden Fall der Bf. nachzuweisen, dass diese Waren der vorübergehenden Ausfuhr nicht zuvor zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr überführt worden waren. Ein solcher Nachweis wurde jedoch von der Bf. nicht erbracht, sodass die Zollbehörde zu Recht davon ausgehen konnte, dass hinsichtlich dieser Waren ein Ausschlussgrund im Sinn des Artikels 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO vorlag.

Gemäß Artikel 78 Abs. 1 ZK können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

Die Zollbehörden können nach Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen

ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden gemäß Artikel 78 Abs. 3 ZK unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

Artikel 78 ZK ermächtigt also die Zollbehörde, auch nach Überlassung der Waren, auch wenn diese bereits in den freien Verkehr gelangt sind, von Amts wegen die Anmeldung nach jeder Hinsicht zu überprüfen. Ergibt sich aus dem maßgeblichen Sachverhalt und der vorliegenden Beweise, dass die Zollanmeldung fehlerhaft war, hat die Zollbehörde gem. Artikel 78 Abs. 3 ZK die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, das heißt eine Erstattung/einen Erlass bzw. eine Nacherhebung der Abgaben vorzunehmen.

Hat sich wie im Beschwerdefall die Zollbehörde entschlossen, im Sinne des Artikels 78 Abs. 1 ZK von Amts wegen (im Rahmen einer Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG) eine Überprüfung der im Anschluss an die passive Veredelung angenommenen Zollanmeldungen zur Überführung in den freien Verkehr vorzunehmen und hat diese Überprüfung ergeben, dass bei der Abgabenberechnung trotz Vorliegens eines Ausschlussgrundes gemäß Artikel 591 UA 2 ZK-DVO für bestimmte Waren der vorübergehenden Ausfuhr die Mehrwertmethode zur Anwendung gelangt ist und somit ein geringerer als der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag buchmäßig erfasst worden ist, so ist sie gehalten, den nachzuerhebenden Betrag gemäß Artikel 220 Abs. 1 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen und dem Zollschuldner gemäß Artikel 221 Abs. 1 ZK mitzuteilen.

Im Beschwerdeverfahren ist allerdings die Höhe des gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrages strittig.

In den im Amtsblatt 2001 Nr. C 269/46 veröffentlichten Leitlinien der Kommission heißt es (auszugsweise):

„Sind lediglich ein Teil der in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführten Waren der vorübergehenden Ausfuhr keine Ursprungswaren der Gemeinschaft und wurden die betreffenden Waren zu einem Zollsatz von Null in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, so könnte die Mehrwertmethode dennoch angewendet werden, wenn diese Waren aus dem Verfahren ausgeschlossen werden und die Veredelungskosten um den Wert der betreffenden Waren erhöht werden.“

Beispiel

Die Mehrwertmethode wird für ein Veredelungserzeugnis beantragt, dass aus zwei verschiedenen Waren der vorübergehenden Ausfuhr besteht. Die folgenden vereinfachten Angaben werden unterstellt:

- a) Veredelungserzeugnis : Kraftfahrzeug, KN-Code 8703, ZS: 10 %, Veredelungskosten 15.000 EUR;
- b) Waren der vorübergehenden Ausfuhr I: Wälzlager, KN-Code 8482, Wert: 1.000 EUR;
- c) Waren der vorübergehenden Ausfuhr II: Schaltgetriebe, KN-Code 8708, Wert: 1.000 EUR), die zu einem Nullzollsatz in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wurden und keine Ursprungswaren der Gemeinschaft sind.

In diesem Fall, kann die Mehrwertmethode angewendet werden, unter Berücksichtigung der Veredelungskosten des Kraftfahrzeugs (15.000 EUR) und des Wertes des Schaltgetriebes (1.000 EUR) als Grundlage für die Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs : 10 % × (15.000 EUR + 1.000 EUR) = 1.600 EUR. Der zu zahlende Einfuhrabgabenbetrag würde 1.600 EUR betragen.“

Diesen Leitlinien zufolge ist der Ausschluss der Mehrwertmethode bezogen auf jede Ware der vorübergehenden Ausfuhr zu beurteilen. Sind lediglich bei einem Teil der in das Verfahren der passiven Veredelung übergeführten Waren die Voraussetzungen der Mehrwertmethode ausgeschlossen, kann für die restlichen Waren das Verfahren nach Ansicht der Kommission gleichwohl angewendet werden. Die Veredelungskosten als Basis der Zollwertermittlung werden in der Folge um den Wert der betreffenden ausgeschlossenen Waren erhöht (Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 153, Rz. 34).

Witte vertritt die Auffassung, dass in den Fällen, in denen für einen Teil der Waren die Mehrwertmethode ausgeschlossen ist, die Differenzmethode ergänzend heranzuziehen ist. Es ist in zwei Stufen vorzugehen. Stufe 1 umfasst die Mehrwertverzollung bezüglich der Waren, die die Voraussetzungen erfüllen. Stufe 2 beinhaltet die zusätzliche Anwendung der Differenzmethode für die übrigen Waren. Basierend auf dem Zollbetrag nach Anwendung der Mehrwertmethode wird ein Abzug nach den Regeln der Differenzverzollung vorgenommen (Witte, AW-Prax 2003, 297; Witte, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 153, Rz. 40 ff).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich den für diese Rechtsansicht vorgebrachten Argumenten an. Demnach ergibt sich die rechtliche Zulässigkeit dieses „Zwei-Stufen-Modells“ aus den Vorschriften des Zollkodex. Artikel 153 Unterabsatz 2 ZK legt die Fälle fest, in denen abweichend von der Differenzmethode nach der Mehrwertmethode berechnet wird. Da die Mehrwertmethode gem. Artikel 591 ZK-DVO nur für einen Teil der Waren der vorübergehenden Ausfuhr Anwendung findet, ist in den anderen Fällen die Grundsatzregelung nach Artikel 151 ZK anzuwenden (Witte, Zollkodex, aaO, Rz. 41).

Das „Zwei-Stufen-Modell“ berücksichtigt, dass die von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren der vorübergehenden Ausfuhr ebenfalls Gegenstand der passiven

Veredelung waren, sodass auch für diese Waren die Begünstigung des Artikels 151 ZK anzuwenden ist. Dies entspricht dem Wortlaut und der Systematik der Artikel 145, 151 und 153 ZK.

Demgegenüber sehen die Leitlinien der Europäischen Kommission eine Anwendung der Differenzmethode für die von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren nicht vor und nehmen dazu auch nicht Stellung. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob dies darauf zurückzuführen ist, dass der Vereinfachungseffekt bei gleichzeitiger Anwendung beider Methoden verloren ginge (so Witte in Aw-Prax 2001, 300) oder dass die Kommission ein „Zwei-Stufen-Modell“ von Artikel 591 ZK-DVO nicht abgedeckt sieht (so Görtz in Aw-Prax 2001, 106f), weil die Leitlinien der Europäischen Kommission zwar bei der Auslegung von Vorschriften des Gemeinschaftsrechts oder von zu seiner Durchführung erlassenen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen sind, diese jedoch regelmäßig rechtlich nicht verbindlich sind (vgl. ZfZ 2009 Nr. 6, 157 ff). Demgemäß weist auch die Kommission in den vorangehenden Bemerkungen zu den oben zitierten Leitlinien darauf hin, dass diese nicht rechtsverbindlich sind und lediglich erläuternden Charakter haben. Der Unabhängige Finanzsenat hat das Gemeinschaftsrecht auf der Grundlage der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtsgrundlagen, insbesondere der Artikel 145, 151, 153 ZK sowie Artikel 591 ZK-DVO anzuwenden. Die Intention, von der Mehrwertmethode ausgeschlossene Waren der vorübergehenden Ausfuhr auch von der Differenzmethode auszuschließen, hat - wie oben ausgeführt - im Wortlaut der genannten Vorschriften keinen Niederschlag gefunden.

Im Zusammenhang mit der hier gegenständlichen Ermittlung des gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrages bei der nachträglichen Prüfung von Zollanmeldungen nach Artikel 78 ZK ist auch nicht entscheidend, ob in den überprüften Anmeldungen hinsichtlich der von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren die Anwendung der Differenzmethode gesondert beantragt wurde, weil im Urteil vom 20. Oktober 2005, Rs. C-468/03 der EuGH klarstellte, dass Artikel 78 ZK (und in der Folge Artikel 236/220 ZK) auch in Fällen anwendbar ist, in denen eine Berichtigung der Zollanmeldung gemäß Artikel 65 UA 2 Buchstabe c ZK nicht mehr zulässig ist. Artikel 78 Absatz 3 ZK unterscheidet demnach nicht zwischen Irrtümern oder Unterlassungen, die einer Berichtigung zugänglich wären, und solchen, die es nicht wären. Die Wendung „unrichtige oder unvollständige Grundlagen“ ist dabei so zu verstehen, dass sie sich sowohl auf tatsächliche Irrtümer oder Unterlassungen als auch auf Irrtümer bei der Auslegung des anwendbaren Rechts bezieht (Randnr. 63).

Maßgeblich für den vorliegenden Fall ist vielmehr, dass die nach der Überlassung der Waren gem. Artikel 78 Absatz 1 ZK prüfende Zollbehörde bei festgestellten fehlerhaften

Anmeldungen die Höhe der gesetzlich geschuldeten Beträge zu ermitteln und gem. Artikel 78 Absatz 3 ZK die erforderlichen Maßnahmen in Form von Erstattung/Erlass bzw. Nacherhebung zu ergreifen hat. Im Beschwerdefall hat sie dabei zu berücksichtigen, dass die Differenzverzollung für die von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren nach den gesetzlichen Vorschriften erhalten bleibt.

Nachdem sich in den vorgelegten Verwaltungsakten keine Anhaltspunkte für einen Missbrauch oder für eine Täuschung der Zollbehörde finden ist daher vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage das Beschwerdebegehren auf Anwendung des „Zwei-Stufen-Modells“ berechtigt.

Es erübrigt sich dadurch ein näheres Eingehen auf die Beschwerdeausführungen zu Artikel 220 Absatz 2 Buchstabe b ZK.

3.2. § 289 Absatz 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Absatz 2, § 86a Absatz 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Absatz 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Absatz 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.
...“

Der Unabhängige Finanzsenat hat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden, also eine reformatorische Entscheidung zu treffen. Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Absatz 1 BAO setzt - als Ausnahmefall - voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Absatz 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074).

Nach § 115 Absatz 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die Verpflichtung zur amtsweigigen Erforschung der materiellen Wahrheit besteht auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, doch liegt die Beweisführungspflicht im kontradiktatorischen Zwei-Parteien-Verfahren verstärkt bei den Verfahrensparteien. Primär kommt es der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, Einwände über dessen Einschränkung oder Nichtbestehen darzulegen. Auf Seiten des Unabhängigen Finanzsenates liegt der Schwerpunkt in der unabhängigen Kontroll- und Rechtschutzfunktion. Besteht in Ausnahmefällen - etwa wegen erstmaligen oder geänderten Sachvorbringens nach der Rechtsmittelvorlage - Anlass zur weiteren Erforschung des Sachverhalts, stellt es im pflichtgemäßen Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall die unterlassenen Ermittlungen selbst vornimmt, Ermittlungsaufträge gem. § 279 Absatz 2 BAO erteilt oder nach § 289 Absatz 1 BAO in Verbindung mit § 85c Absatz 8 ZollR-DG die Beschwerde cassatorisch erledigt.

Das Zollamt nahm im angefochtenen Bescheid vom 11. August 2006, Zi. 222, hinsichtlich der betroffenen 63 Anmeldungen eine Neuberechnung der Eingangsabgaben vor, wobei es nach dem oben (auf Seite 11) angeführten Berechnungsbeispiel vorging. Diese Abgabenberechnung wurde auch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung zugrunde gelegt. Eine Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und eine Abgabenberechnung unter Anwendung des „Zwei-Stufen-Modells“ erfolgte nach vorliegender Sach- und Beweislage nicht. Zur Überprüfung, ob von der Bf. - wie diese behauptet - hinsichtlich der nach passiver Veredelung in den zollrechtlich freien Verkehr überführten Pulverlacke tatsächlich das „Zwei-Stufen-Modell“ angewendet worden war, ersuchte der Unabhängige Finanzsenat die Zollbehörde um Vorlage stichprobenweise ausgewählter Zollanmeldungen. Nach der mit Schreiben vom 28. Oktober 2009 erfolgten Vorlage von insgesamt neun Zollanmeldungen stellte sich heraus, dass anhand der den Anmeldungen beigeschlossenen Unterlagen eine Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sowie eine Abgabenberechnung nach den Grundsätzen des Artikels 151 ZK bzw. des Artikels 153 ZK in Verbindung mit Artikel 591 ZK-DVO für den Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich ist. Dies deshalb, weil in den Anmeldungsunterlagen hinsichtlich der Waren der vorübergehenden Ausfuhr Ursprung und Warennummer nicht angegeben ist und daher auch nicht feststellbar ist, für welche dieser Waren der vorübergehenden Ausfuhr konkret ein Ausschlussgrund im Sinn des Artikel 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO vorlag. Diese Angaben sind auch weder im erstinstanzlichen Abgabenbescheid noch in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung enthalten. In diesem Zusammenhang ist auf die vorgelegten Nachschauunterlagen, insbesondere auf die Ausführungen der Außen- und Betriebsprüfung des Zollamtes Linz in der Niederschrift vom 17. Juli 2006, Zi. 333, zu verweisen. In deren Punkt 4.4. („Führung von Aufzeichnungen -

Buchführung passive Veredelung - Art und Weise“) heißt es, dass erst im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung/Zoll mit dem Anmelder und bevollmächtigten Vertreter des geprüften Unternehmens eine (mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellte) Buchführung „Passive Veredelung“ entwickelt und für den gesamten Prüfungszeitraum nachvollzogen wurde. In dieser sind die den Veredelungsvorgängen zugrunde gelegten Rezepturen des geprüften Unternehmens hinterlegt. Nach schematischer Darstellung der Buchführung „Passive Veredelung“ in Punkt 4.5. der Niederschrift ist in Punkt 4.9. angegeben, dass sämtliche Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr nach der Mehrwertmethode anhand der Rezepturenblätter und den nachträglich geführten Aufzeichnungen in der Buchführung „Passive Veredelung“ nachvollzogen und neu berechnet wurden.

Bedingt durch die Anwendung des „Zwei-Stufen-Modells“ auch im Beschwerdefall ist es erforderlich, dass die Angaben zu den betroffenen Anmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr in der Buchführung „Passive Veredelung“, insbesondere die Angaben zu Ursprung und Warennummer der von der Mehrwertmethode ausgeschlossenen Waren der vorübergehenden Ausfuhr überprüft und die Eingangsabgaben unter Zugrundelegung des „Zwei-Stufen-Modells“ neu berechnet werden.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat keine Feststellungen über die Bemessungsgrundlagen unter Zugrundelegung des „Zwei-Stufen-Modells“ getroffen. Bei deren Durchführung hätte jedoch ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Damit ist das Fehlen solcher Ermittlungen wesentlich. Ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des § 289 Absatz 1 BAO nicht erforderlich. Eine Erforderlichkeit von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Beschwerde Umstände releviert werden - wie hier im gegenständlichen Fall das Beschwerdevorbringen zur Anwendung des „Zwei-Stufen-Modells“ - und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Beschwerdevorlage keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen hat (siehe Ritz, BAO³, § 289 Tz 9 ff).

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass der Unabhängige Finanzsenat keinen Zugang zu der mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Buchführung „Passive Veredelung“ des Anmelders hat und die erforderlichen Angaben zu den Waren der vorübergehenden Ausfuhr in den vorgelegten schriftlichen Aktenunterlagen nicht enthalten sind. Zudem haben die erforderlichen Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang. Dies ergibt sich einerseits aus der Anzahl der hier gegenständlichen Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr und andererseits aus der Menge der in die passive Veredelung überführten Waren der vorübergehenden Ausfuhr. Zu berücksichtigen ist auch, dass die

Ergebnisse eines vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs wiederum vorgehalten werden müssen. Daher erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, durchgeführt werden.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen unter Zugrundelegung des „Zwei-Stufen-Modells“ wird auf die Bestimmungen des Artikels 151 Absatz 4 und Absatz 5 ZK Bedacht zu nehmen sein.

Ebenso wird zu berücksichtigen sein, dass Artikel 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 883/2005 gemäß Artikel 2 Abs. 1 dieser Verordnung am 15. Juni 2005 in Kraft getreten ist. Da es sich hierbei um keine Verfahrensvorschrift, sondern um eine materiell-rechtliche Bestimmung handelt, ist sie auf Zollschulden anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt ihres In-Kraft-Tretens entstanden sind (EUGH vom 6.11.1997, C-261/96). Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass hinsichtlich der mit Annahme der Zollanmeldungen vom 17. Juni 2005, WE-Nr. 888 und vom 30. Juni 2005, WE-Nr. 999, entstandenen Zollschulden bereits der mit oben zitiertem Verordnung geänderte Artikel 591 Unterabsatz 2 ZK-DVO anzuwenden war.

Demnach hätte die Zollbehörde hinsichtlich dieser beiden Anmeldungen vor Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr die zum Ausschluss der Mehrwertmethode führenden Umstände feststellen müssen. Die im Rahmen der Nachschau getroffenen späteren Feststellungen können daher diesbezüglich nicht mehr zu einer Abgabennacherhebung führen.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Dezember 2009