



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Mag. Christian Schönhuber, Rechtsanwalt, 4690 Schwanenstadt, Stadtplatz 28, vom 14. April 2006 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Feldkirch, vertreten durch Mg. Peter Nagel, vom 17. März 2006, Zl. dd , betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, einem Antrag auf Erstattung nach Art 236 ZK (I), Nachsicht von Abgaben im Sinne der §§ 235 ff. BAO, § 183 ZollG und Art. 239 ZK (II) entschieden:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 1. Juni 2005 beantragte der Bf. die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO und Nachsicht nach §§ 235 ff BAO. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, dass in einer Vielzahl von Einfuhren für die Jahre 1987-1996 Oldtimer in die Gemeinschaft verbracht wurden. Mit Schreiben des Zollamtes Feldkirch wurde dem Antragsteller eine Frist bis 31. Jänner 2006 eingeräumt, die konkreten Verfahren zu benennen, die wieder aufzunehmen wären und auf die sich die Anträge beziehen. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 sowie 1. Februar 2006 wurde dazu ergänzend eine Liste der Fahrzeuge vorgelegt, die Gegenstand der Anträge sind (ab dem Jahr 1982). Der Antragsteller führte aus, dass zum Einfuhrzeitpunkt die ggstl. Fahrzeuge von den Zollbehörden als Gebrauchtfahrzeuge tarifiert und damit - im Gegensatz zu Oldtimern - auch mit Zoll belastet

worden wären. Erst im Zuge eines Finanzstrafverfahrens sei durch ein Urteil des Landesgerichts Wels vom 3. März 2005, Zahl: ss festgestellt worden, dass die Einreihung als "Gebrauchtfahrzeuge" unrichtig gewesen sei. Somit sei zu Unrecht Zoll erhoben worden. Es lägen somit sowohl neu hervorgekommene Tatsachen als auch eine anders entschiedene Vorfrage vor. Der Bf. führte aus, dass er erst mit Erlassung des Urteils vom 3. März 2005 Kenntnis von dem Wiederaufnahmsgrund erlangt habe. Er beantrage die Erstattung der zuviel entrichteten Abgaben. Verbunden wurde das Anbringen mit einem Antrag auf Nachsicht nach §§ 235 ff BAO.

Mit Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7. Februar 2006 wurde der Antrag als unzulässig zurückgewiesen. Im Spruch des Bescheides wird ausgeführt, dass über einen Antrag von "diversen" Abgabenverfahren nach §§ 303 ff. BAO (I.) sowie §§ 235 ff. BAO (II.) entschieden werde. Begründet wurde die Abweisung unter I. damit, dass für sämtliche Verfahren vor dem 1. Jänner 2005 die Frist für die rechtszeitige Antragstellung auf Wiederaufnahme des Verfahrens spätestens mit 31. Dezember 2001 abgelaufen sei. In der Begründung wurde auch ausgeführt, dass nach Art. 236 ZK der Antrag ebenfalls verspätet eingebracht worden sei, da die Frist im Jahr 1998 abgelaufen sei. Unter II. wurde ausgeführt, dass zwischen den Anträgen auf Nachsicht zwischen den Fällen vor bzw. nach dem 1. Jänner 1995 zu unterscheiden sei. Für die Fälle vor dem 1. Jänner 1995 werde der Antrag auf Nachsicht nach § 236 BAO als Antrag auf Zollerlass aus Billigkeitsgründen nach § 183 ZollG 1988 gewertet, diese Frist sei ebenfalls abgelaufen. Für die Fälle nach dem 1. Jänner 2005 werde der Antrag auf Nachsicht nach § 236 BAO als Antrag nach Art. 239 ZK gewertet. Auch diese Frist sei im Jahr 1996 abgelaufen.

In einem als "Hinweis" bezeichneten Zusatz zum Bescheid führte das Zollamt ua aus, dass "in einer Reihe von Fällen" bzgl. des Wiederaufnahmeantrags diese nicht innerhalb der bis zum 31.1.2006 festgesetzten Frist vorgelegt wurden, der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303a Abs. 2 BAO als zurückgenommen gelte. Überdies seien zum Teil die "Fälle" so unzureichend bezeichnet worden seien, dass sie als "nicht beurteilbar" von den Listen "gestrichen werden seien". Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei ebenfalls wegen der Verjährungsfrist nicht möglich gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde unter Hinweis auf VwGH 98/15/0081 vorgebracht, dass während des finanzstrafgerichtlichen Verfahrens die Verjährung nicht abgelaufen sein kann, da ein Gericht über eine Vorfrage, nämlich darüber, ob es sich bei den importierten Fahrzeugen um Gebrauchtfahrzeuge oder um Oldtimer handle, entschieden habe. Die von der Zollbehörde vorgenommene Einstufung der Fahrzeuge als

Gebrauchtfahrzeuge sei unrichtig gewesen. Aus diesem Grunde liege der Wiederaufnahmestatbestand sowohl nach § 303 Abs. 1 lit b als auch nach § 303 Abs. 1 lit c. BAO vor. Auch nach Art 236 ZK sei eine Erstattung zu gewähren; außerdem sehe auch der Zollkodex das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme vor. Ergänzend verweist der Bf. auf Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls EMRK sowie Art. 5 Staatsgrundgesetz. Überdies sehe auch der Zollkodex das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Um zu klären, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch im Anwendungsbereich des Zollkodex möglich sei, werde ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH angeregt. Außerdem sei eine Fristverlängerung nach Art. 239 ZK gerechtfertigt, da die Bf. erst durch das genannte Urteil des LG Wels davon Kenntnis erlangt habe, dass die Tarifierung der Fahrzeuge falsch gewesen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 17. März 2006, Zahl: dd wurden die Berufungen gegen I. und II als unbegründet abgewiesen. Die bescheiderlassende Behörde stützte sich im Wesentlichen darauf, dass das Finanzstrafverfahren die Verjährung weder hemmen noch verlängern konnte und führte ergänzend aus, dass das Fehlen eines Wiederaufnahmestatbestandes im gemeinschaftlichen Zollrecht keine ungewollte Rechtslücke sei. In der dagegen eingebrochenen eingebrochenen Beschwerde wird ausgeführt:

"In umseits bezeichneter Finanzangelegenheit wurde meinem ausgewiesenen Rechtsvertreter die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 17.3.2006 am 21.3.2006 zugestellt. Binnen offener Frist erhebe ich dagegen durch meinen ausgewiesenen Rechtsvertreter das Rechtsmittel der Berufung bzw. stelle ich den Antrag auf Entscheidung durch die zuständige Abgabenbehörde 2. Instanz und halte meine Berufung vom 7.3.2006 vollinhaltlich aufrecht. Die Berufungsvorentscheidung wird vollinhaltlich angefochten. Die Berufung bzw. der Vorlageantrag wird ausgeführt wie folgt: Als Berufungsgründe werden geltend gemacht: Unrichtige rechtliche Beurteilung. Der Vorlageantrag wird ausgeführt wie folgt:

1. a) Betreffend die vor dem 1.1.1995 ergangenen Abgabenbescheide stellt die Behörde nunmehr fest, dass eine auf die finanzstrafrechtliche Ahndung gerichtete Amtshandlung die Verjährung von Abgabenverfahren nicht verlängert, sofern das Finanzstrafverfahren nicht auch (zumindest implizit) auf die Geltendmachung von Abgabenansprüchen abzielt. Dies sei, so die Behörde, aber im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall. Letzterem ist entschieden zu widersprechen. Selbstverständlich diente das vor dem Landesgericht Wels geführte finanzstrafgerichtliche Verfahren der Geltendmachung der dort genannten Abgabenansprüche

insbesondere sind auch viele der im genannten Strafverfahren streitgegenständlichen Abgabenverfahren nunmehr Teil des Wiederaufnahmeverfahrens.

Bezüglich jener Verfahren, die nicht Teil des damaligen finanzstrafgerichtlichen Verfahrens vor dem LG Wels waren, ist auszuführen, dass sich - bekanntermaßen - im Zuge des finanzstrafrechtlichen Gerichtsverfahrens herausstellte, dass es sich bei den von mir importierten Fahrzeugen fast ausschließlich um "Oldtimer" gehandelt hat und die Abgabenbehörde in der Vergangenheit von mir rechtlich unzulässig überhöhte Zollabgaben eingehoben hat. Erst im Verlauf des finanzstrafgerichtlichen Verfahrens stellte sich somit die Rechtswidrigkeit der damaligen Abgabenerhebung heraus und wäre dieser Umstand ohne dieses Verfahren niemals ans "Licht" gekommen. Es ist daher auch hinsichtlich jener Verfahren, die zwar Teil des nunmehrigen Wiederaufnahmeantrages sind, jedoch nicht Teil des Finanzstrafverfahrens waren, ein impliziter Zusammenhang mit dem Finanzstrafverfahren gegeben. Die von der Behörde zitierte Entscheidung VwGH 98/15/0081 vom 25.11.1999 spricht jedenfalls, anders als scheinbar die Behörde vermeint, für die Unterbrechung der Verjährung durch das gegenständliche Finanzstrafverfahren und nicht gegen diese.

Dies gilt nach den beschriebenen Grundsätzen vor allem auch für jene Verfahren, die im Finanzstrafverfahren nicht streitgegenständlich waren. Es ist daher, wie schon in meiner Berufung vom 7.3.2006 ausgeführt, davon auszugehen, dass das strafgerichtliche Verfahren in Wels die Verjährung meiner Rückforderungsansprüche für die Dauer des Verfahrens von 1995 bis 2005 unterbrochen hat. Im Übrigen muss hier noch einmal klar gestellt werden, dass die falsche Einstufung der Fahrzeuge allein die Zollbehörde zu verantworten hat und eine nunmehrige Zurückweisung meiner Wiederaufnahmeanträge vollkommen unbillig und auch verfassungsrechtlich verfehlt ist. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf das in Artikel 5 Staatsgrundgesetz und Artikel 1 des Ersten Zusatzprotokolls EMRK festgeschriebene Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums. Die damals rechtswidrig ergangenen Bescheide greifen ohne jeden Zweifel in mein Eigentumsrecht ein und wäre auch dieser Umstand von der Behörde bei ihrer Entscheidung über die Zulässigkeit meiner Wiederaufnahmeanträge zu berücksichtigen gewesen.

b) Betreffend die nach dem 1.1.1995 ergangenen Abgabenbescheide begnügt sich die Zollbehörde auch in ihrer Berufungsvorentscheidung mit einem bloßen Hinweis auf den Wortlaut des Artikels 236 ZK. Bereits in meiner Berufung habe ich aufgezeigt, dass in dem Umstand, dass der Zollkodex kein Rechtsmittel der Wiederaufnahme bzw. ein zumindest ähnliches Rechtsmittel kennt, auf das Bestehen einer diesbezüglichen Rechtslücke im Zollkodex geschlossen werden kann. Gemäß Artikel 236 ZK können nämlich Einfuhr- oder

Ausfuhrabgaben nur binnen einer Frist von 3 Jahren erstattet werden. Eine Ausnahme ist lediglich für jenen Fall vorgesehen, dass der Beteiligte nachweist infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt an der rechtzeitigen Antragstellung gehindert gewesen zu sein. Eine Frist von drei Jahren zur Erstattung rechtswidrig erhobener Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ist jedenfalls viel zu kurz und nicht sachgerecht. Ebenfalls nicht ausreichend ist die Beschränkung der Verlängerbarkeit dieser Frist auf die Fälle des Vorliegens eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt. Die letztgenannten Gründe einer Fristverlängerung entsprechen lediglich den in nahezu allen Verfahrensordnungen enthaltenen Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Dieser Rechtsbehelf würde aber gegenständlich nur dann ausreichend Schutz für den durch einen rechtswidrigen Abgabenbescheid verletzter, Abgabenpflichtigen bieten, wenn die genannten Voraussetzungen des Vorliegens eines "unvorhersehbaren Ereignisses" oder einer "höheren Gewalt" im Bereich des Zollkodex weiter ausgelegt würden, als im österreichischen Recht. Dafür gibt es zugegebenermaßen im Zollkodex keine Hinweise. Eindeutige Hinweise gibt es freilich darauf, dass bei der Konzeption des Zollkodex, die Frage der Wiederaufnahme von belastenden Abgabenbescheiden unbeabsichtigt nicht geregelt wurde. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Zollkodex in seinen Artikeln 8 und 9 die amtswegige Rücknahme und den Widerruf von begünstigenden Entscheidungen - ohne die Festlegung irgendwelcher Verjährungsfristen - regelt. Belastende Entscheidungen werden dagegen sonderbarerweise nicht erwähnt und ist ein Verweis zur Anwendung nationalen Rechts ebenfalls nicht gegeben. In der einschlägigen Fachliteratur wird daher die Meinung vertreten, dass die Gerichte in entsprechenden Streitigkeiten auf bewährte nationale Regelungen zur Korrektur von belastenden Entscheidungen zurückzugreifen haben, soweit diese vorhanden sind (Reginhart Henke/Wolfgang Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, 226; S. Alexander in: Peter Witte (Hrsg), Zollkodex, Artikel 6, Rn 21; Cliff Meesenburg, Das Vertrauensschutzprinzip im Europäischen Finanzverwaltungsrecht (Berlin 1988) 47 u.v.a.m.). Es sprechen daher gewichtige Gründe dafür, dass es der Zollbehörde konkret auch möglich ist, die rechtswidrig ergangenen und mich ungerechtfertigt belastenden Bescheide amtswegig zu widerrufen bzw. zurückzunehmen. Angesichts des bereits geschilderten Umstandes, dass die falsche Abgabenbemessung ausschließlich auf einem Fehler der Behörde beruht, wäre sie nun verpflichtet gewesen, ihren Fehler wieder gut zu machen und die zu Unrecht erhobenen Abgaben amtswegig zu erstatten. Analog zur eben geschilderten Problematik des Fehlens einer Regelung betreffend der amtswegigen Rücknahme und des Widerrufs von belastenden Entscheidungen ist auch betreffend der Aussparung der antragsmäßigen Wiederaufnahme von belastenden Entscheidungen in Artikel 236 ZK davon auszugehen, dass eben hier eine Rechtslücke

besteht. Dass der Zollkodex keine in sich geschlossene Kodifizierung ist und eben nur einen zollrechtlichen Mindeststandard darstellt, ergibt sich bereits aus der historischen Genese des Zollkodex. So enthielt der ursprüngliche Entwurf des Zollkodex in seinem Artikel 1, Abs 1, 2.Unterabsatz, eine "Ausschließlichkeitsklausel, die die Anwendung nationalen Rechts nur so weit gestattete, als dies gemeinschaftsrechtlich ausdrücklich vorgesehen war (Amtsblatt der EG 1990, Nr. C 128, 1). Die Regelung wurde jedoch wieder gestrichen, da sich die Vertreter aller Mitgliedsstaaten darin einig waren, dass das Zollrecht der Gemeinschaft - wegen seiner hohen Komplexität und der Verflechtung mit anderen Rechtsgebieten - nicht den Grad einer vollständigen und in sich geschlossenen Kodifizierung erreichen kann (Klaus Friedrich, Zollkodex und Abgabenordnung, STUW 1995, 15; Reginhard Henke/Wolfgang Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZFZ 1996, 226; Cliff Meesenburg, Das Vertrauensschutzprinzip im Europäischen Finanzverwaltungsrecht, 48). Aus den genannten Gründen ist daher von einer grundsätzlichen Lückenhaftigkeit des Zollkodex auszugehen und besteht konkret im Hinblick auf die amtswegige bzw. antragsmäßige Korrektur von - rechtswidrigen, den Abgabenpflichtigen - belastende Entscheidungen eine echte Rechtslücke. Diese echte Rechtslücke ist - wie auch in der Literatur vorgeschlagen - im Wege der Analogie zu geltendem nationalen Recht zu schließen. Gegebenenfalls wäre von der Berufungsbehörde die Frage, ob das Fehlen der Möglichkeit eines Wiederaufnahmeantrags bzw. das Fehlen einer amtswegigen Rücknahme einer belastenden Entscheidung im Zollkodex eine echte Lücke darstellt, dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens zur Beantwortung vorzulegen. Ebenfalls wäre der EuGH zu fragen, wie die ohne Zweifel vorhandene Lücke zu füllen ist. Wie dargetan, wird in der Literatur das Vorliegen einer solchen Lücke einhellig bejaht und wird befürwortet, diese Lücke unter Anwendung des existierenden nationalen Rechts zu schließen. Bislang wurde weder vom VwGH noch vom EuGH diese Frage abschließend entschieden bzw. beantwortet und wird nunmehr ausdrücklich angeregt diese Frage dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens vorzulegen.

II. In keiner Weise nachvollziehbar ist die Ansicht der Behörde, dass eine Nachsicht im Sinne des Artikel 239 Abs 2 ZK gegenständlich nicht mehr zu gewähren sei, da ich bereits bei Beginn des finanzstrafbehördlichen Gerichtsverfahrens davon Kenntnis hatte, dass die Behörde in der Vergangenheit für die von mir importierten Oldtimer unzulässigerweise und im Widerspruch zu geltendem Recht zu hohe Zollabgaben erhoben hat. Tatsache ist, dass ich erst im Zuge des finanzstrafbehördlichen Gerichtsverfahrens, exakt anlässlich der Urteilsverkündung im März 2005 beim LG Wels, erfahren habe, welche Fahrzeuge als Oldtimer einzustufen sind und welche nicht. Es bedurfte insbesondere der Beziehung eines Sachverständigen, um eine Einstufung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vorzunehmen. Nachdem ich mit Urteil des Landesgerichtes Wels vom 3.3.2005, 14 Hv 5/02z, rechtskräftig freigesprochen wurde, stellte

ich unmittelbar anschließend am 1.6.2005 die Anträge auf Wiederaufnahme und Nachsicht betreffend meiner diesbezüglichen Abgabenverfahren beim Zollamt Feldkirch. Die Anträge wurden daher fristgerecht eingebracht und sind auch die sonstigen Voraussetzungen des Artikel 239 ZK erfüllt. So kann mir jedenfalls keine offensichtliche Fahrlässigkeit bei der Einhebung der damaligen Abgaben vorgeworfen werden, weil es mir auf Grund der erheblichen Komplexität der zollrechtlichen Bestimmungen nicht möglich war, zu überprüfen, ob die Einhebung der Zölle durch das Zollamt Feldkirch zu Recht erfolgt ist oder nicht. Um dies überprüfen zu können, wäre es neben der detailliertesten Kenntnis aller einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen auch erforderlich gewesen die diesbezügliche Rechtssprechung des EuGH bestens zu kennen und kann mir als juristischem Laien die ständige Durchsicht der EuGH Erkenntnisse nicht zugemutet werden. Es kann mir daher in diesem Zusammenhang auch kein grobfahrlässiges Verhalten - und nichts anderes ist in Artikel 239 ZK nach Erkenntnis des VwGH 2001/16/0284 mit "offensichtlicher Fahrlässigkeit" gemeint - vorgeworfen werden. Da die falsche zollrechtliche Einstufung der verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge die Zollbehörde allein zu verantworten hat und mich daran kein wie immer geartetes Verschulden trifft, weil es auch im Strafverfahren vor dem LG Wels (14 Hv 5/02z) der Beziehung eines Sachverständigen bedurfte, um eine Einstufung der Fahrzeuge vorzunehmen, wäre ein nunmehriges Versagen der Nachsicht völlig unbillig bzw. gesetz- und verfassungswidrig.

III. Ergänzend zu meiner vollinhaltlichen Berufung gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 führe ich weiters aus, dass auch die Nichtberücksichtigung der von mir mit Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle der Wiederaufnahme des Verfahrens rechtlich unzulässig ist. Richtig ist zwar, dass die mit Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle - auf Grund der allgemein nachvollziehbar äußerst schwierigen Namhaftmachung aller betroffenen Abgabenbescheide - erst 1 Tag nach der von der Behörde festgesetzten Frist (31.1.2006) am 1.2.2006 der Behörde vorgelegt wurden. Die Behörde hätte aber auf Grund der von mir durchzuführenden äußerst schwierigen Recherchen in diesem Punkt Kulanz üben und die Fälle dem gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren zuordnen müssen. Im Übrigen stellen die im Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle einen neuen Antrag auf Wiederaufnahme dar und sind sie im Sinne der Verfahrenskonzentration im gegenständlichen Verfahren mitzubehandeln. Der Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 ist daher auch in diesem Punkt rechtlich unrichtig und wird daher beantragt

1.) die Berufungsbehörde möge dieser Berufung Folge geben und den Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 ersatzlos aufheben bzw. beheben und 2.) sämtliche ergangenen rechtskräftigen Zollbescheide aufheben bzw. von der Vorschreibung von Zöllen im Sinne des §

236 BAO i.V.m. Artikel 239 ZK absehen bzw. die Vorschreibung von Zöllen nachzusehen und die zu Unrecht bezahlten Zölle im Ausmaß von zumindest € 138.629,14 zuzüglich des Guthabens für 1994 wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1976 an mich auszuzahlen bzw. an mich zu refundieren.

Mit Bescheid des UFS 20.9.2007, ZRV/0029-Z2L/06 wurde eine Aufhebung und Zurückverweisung verfügt. Mit Bescheid des VwGH v. 16.12.2010, 2007/16/0188-8 wurde der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

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

Der VwGH hat im zit. Erkenntnis wie folgt ausgeführt:

„Strittig ist im Beschwerdefall, ob die belangte Behörde zu Recht die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 17. März 2006 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben hat.

Für die Einbringung der Administrativbeschwerde nach § 85c ZollR-DG, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen gelten nach § 85c Abs. 8 ZollR-DG die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach § 289 Abs. 1 BAO (idF vor der Novelle BGBI. I Nr. 20/2009) die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 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.

Die belangte Behörde begründete ihre aufhebende und zurückverweisende Entscheidung zunächst damit, es sei weder aus dem erstinstanzlichen Bescheid noch aus der Berufungsvorentscheidung ersichtlich, welche konkreten zollrechtlichen Verfahren jeweils von

den Spruchpunkten I. und II. des erstinstanzlichen Bescheides erfasst und wann diese Verfahren rechtskräftig abgeschlossen worden seien.

Dagegen wendet sich das Zollamt mit dem Vorbringen, durch den Verweis auf die Anlage 1 und 2 in den genannten Spruchpunkten ergebe sich "klar", auf welche Verzollungen sich der jeweilige Spruch beziehe. Die gestrichenen Positionen seien offensichtlich davon nicht erfasst. In diesen Fällen sei nämlich der Mängelbehebungsauftrag nicht erfüllt worden, sodass darüber im gegenständlichen Bescheid nicht habe abgesprochen werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zulässig, im Spruch eines Bescheides auf außerhalb des Bescheides gelegene Schriftstücke oder Pläne Bezug zu nehmen, deren Aussagen und Darstellungen rechtlich in den normativen Bescheid zu integrieren und solcherart zum Inhalt des rechtserzeugenden oder rechtsfeststellenden Bescheides zu machen, sofern der Bescheidspruch den Integrationsakt unzweifelhaft klargestellt hat und die im Spruch genannten Unterlagen, Beilagen, Pläne, Befundausführungen oder Erklärungen in Verhandlungsschriften ihrerseits das für den jeweiligen Abspruch nötige Bestimmtheitserfordernis erfüllen (vgl. die zu § 59 AVG ergangenen, aber auch im Beschwerdefall anzuwendenden hg. Erkenntnisse vom 11. September 2003, Zl. 2002/07/0141, mwN, und vom 12. Juli 2000, Zl. 2000/04/0022).

Es ist daher für das Verständnis des Bescheidinhalts geboten, auf die im Spruch des Zurückweisungsbescheides bezogenen "Anlagen", nämlich "Anlage 1" und "Anlagen 1 und 2" zurückzugreifen, um ein abschließendes Bild über den Umfang der von der Zurückweisung betroffenen Verfahren erlangen zu können.

Die Anlagen 1 und 2 bestehen aus Ablichtungen der Schreiben der mitbeteiligten Partei vom 31. Jänner 2006 und vom 1. Februar 2006. Diese wiederum enthalten Listen, bestehend jeweils aus drei Spalten, welche nach dem Schreiben der mitbeteiligten Partei vom 31. Jänner 2006 folgenden Inhalt haben:

"WE-Nummern der Abgabenbescheide", "Datum" sowie die "betroffenden Fahrzeuge".

Daraus ergibt sich zunächst, dass der Umfang der bescheidmäßigen Erledigung durch die in den Anlagen 1 und 2 aufgelisteten Verfahren begrenzt wird. Andere als in den genannten Anlagen aufgezählten Abgabenverfahren sind nicht Gegenstand der behördlichen Entscheidung.

Allerdings weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht darauf hin, dass die als Anlage 1 und 2 geführten Listen in einzelnen Zeilen handschriftliche Streichungen,

versehen mit Handzeichen, aufweisen. Sie vertritt dazu die Auffassung, dass diesen Streichungen keine eindeutige Aussage zukomme.

Tatsächlich enthält der erstinstanzliche Bescheid keinen Verweis auf die Streichungen. Ein solcher findet sich lediglich in einem Schriftstück (in der Folge: "Beiblatt"), welches der - in den vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden - Bescheidausfertigung beigeheftet und mit "Hinweise" überschrieben ist. Im Zurückweisungsbescheid gibt es keinen Hinweis auf dieses Beiblatt. Das Beiblatt selbst gibt keinen Aufschluss über Verfasser und Adressaten. Des Weiteren ist dieses Schriftstück weder unterfertigt noch weist es einen Beglaubigungsvermerk oder eine Rechtsmittelbelehrung auf. Lediglich die Beiheftung zum Zurückweisungsbescheid sowie der Inhalt - es handelt sich im Wesentlichen um Erläuterungen zum erstinstanzlichen Bescheid sowie die Feststellung, dass bezüglich der mit Schreiben vom 1. Februar 2006 angeführten Fälle der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303a Abs. 2 BAO als zurückgenommen gilt, weil diese Fälle nicht innerhalb der gesetzlichen Frist bekannt gegeben worden seien - lassen erkennen, dass es offensichtlich vom Zollamt verfasst wurde. Es ist somit davon auszugehen, dass dieses Beiblatt kein eigenständiger Bescheid ist. Es ist aber auch insofern kein Bestandteil des Zurückweisungsbescheides, weil im Spruch desselben nicht auf dieses Beiblatt verwiesen wird. Der Aussage im Beiblatt, dass bezüglich der mit Schreiben vom 1. Februar 2006 angeführten Fälle der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303a Abs. 2 BAO als zurückgenommen gelte, weil diese Fälle nicht innerhalb der gesetzlichen Frist bekannt gegeben worden seien, kommt somit keine normative Bedeutung zu.

Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst an Hand des Antrags zu erfolgen. Es ist aber durchaus möglich, dass die Behörde entgegen ihrer Entscheidungspflicht nicht oder nicht vollständig über einen Antrag abspricht. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Behörde über einen Antrag abgesprochen hat, hat auf Grund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen, wobei davon auszugehen ist, dass der Bescheidwille nicht allein aus dem Spruch oder einem "Vorspruch" zum Bescheidspruch abzuleiten ist, sondern sich aus dem Gesamtzusammenhang ergeben kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1996, Zl. 96/17/0232, mwN).

Aus dem Gesamtzusammenhang - wozu auch das Beiblatt gehört - ergibt sich im Beschwerdefall nunmehr Folgendes: Das Zollamt hat in den Spruchpunkten I. und II. ausdrücklich darauf verwiesen, dass sich diese auf die "im Schreiben des (rechtsfreundlichen Vertreters der mitbeteiligten Partei) vom 31.1.2006 ... näher konkretisierten Abgabenverfahren (siehe Anlage 1)" (Spruchpunkt I.) und die "in den Schreiben des

(rechtsfreundlichen Vertreters der mitbeteiligten Partei) vom 31.1.2006 und 1.2.2006 ... jeweils näher konkretisierten Abgabenverfahren" (Spruchpunkt II.) beziehen. Im Beiblatt hat es darauf hingewiesen, dass "diverse Fälle unzureichend bezeichnet seien", sodass das Zollamt sie nicht identifizieren könne und sie daher als "nicht beurteilbar von den Listen gestrichen wurden (siehe Anlagen 1 + 2)".

Daraus ergibt sich aber, dass über die handschriftlich gestrichenen Erstattungsanträge im vorliegenden Zurückweisungsbescheid nicht abgesprochen wurde. Ob - allenfalls nach Erteilung eines Mängelbehebungsauftrages nach § 85 Abs. 2 BAO - eine Entscheidung über die "gestrichenen" Abgabenverfahren erfolgt ist, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Dasselbe gilt auch für den Umstand, dass der Spruchpunkt I. lediglich über den Wiederaufnahmeantrag betreffend die in der Anlage 1 angeführten und nicht von einer Streichung betroffenen Verfahren abspricht. Ob über die beantragte Wiederaufnahme der in der Anlage 2 genannten Verfahren ein eigener Abspruch (etwa in Form eines Zurücknahmbescheides) erfolgt ist, ist ebenfalls nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Die belangte Behörde stützt ihre Ansicht, dass der Behördenville im erstinstanzlichen Bescheid auch wegen der "Außerachtlassung des Art. 236 und Art. 239 ZK sowie § 183 ZollG im Spruch" nicht ausreichend substantiiert zum Ausdruck komme. Dabei ist sie aber darauf hinzuweisen, dass die Unterlassung der Anführung von (auch maßgeblichen) Gesetzesbestimmungen im Spruch eines Abgabenbescheides keinen wesentlichen Verfahrensmangel darstellt, wenn mit Rücksicht auf die Eindeutigkeit des Gegenstandes keine Zweifel darüber bestehen, welche gesetzlichen Vorschriften die Grundlagen des Bescheides gebildet haben (vgl. Ritz, BAO3, Rz 9 zu § 93). Im Beschwerdefall ergibt sich aber aus der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides mit ausreichender Deutlichkeit, welche Bestimmungen das Zollamt bei seiner Entscheidung angewendet hat.

Die belangte Behörde rügt überdies, das Zollamt habe seine zurückweisende Entscheidung damit begründet, dass die Anträge verspätet eingebracht worden seien, ohne aber Feststellungen darüber zu treffen, "wann welche Frist bzgl. welches Verfahren abgelaufen" sei.

Der belangten Behörde ist dahingehend zuzustimmen, dass den Bescheiden des Zollamtes die genannten Feststellungen nicht zu entnehmen sind. Zur Beurteilung, ob diese Unterlassung die belangte Behörde zur Aufhebung der vor ihr bekämpften Berufungsvorentscheidung berechtigt hat, muss zwischen der Entscheidung über die beantragte Wiederaufnahme

(Spruchpunkt I. des Zurückweisungsbescheides) und jener über den Antrag auf "endgültige Nachsicht gemäß §§ 235 ff BAO" (Spruchpunkt II. des Zurückweisungsbescheides) unterschieden werden. Des Weiteren muss eine Unterscheidung dahingehend getroffen werden, ob die betreffende Eingangsabgabenschuld vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft (Europäischen Union) entstanden ist oder erst danach.

Zu Spruchpunkt I. des Zurückweisungsbescheides ("Wiederaufnahme"):

Hinsichtlich des Antrags auf Wiederaufnahme von Verfahren, die Eingangsabgabenvorschreibungen betreffen, die bereits vor dem Beitritt im Rahmen einer Abfertigung oder wegen einer Zollschuldentstehung kraft Gesetzes erfolgt sind, sind die §§ 303 ff BAO anzuwenden.

Nach § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

- a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

- b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zu Grunde liegt.

Die Siebenjahresfrist des § 304 lit. a BAO kann unterbrochen (ab 2005 verlängert) und gehemmt werden. Die absolute Verjährungsfrist begrenzt auch die Frist des § 304 lit. a leg. cit. (Ritz, BAO3, Tz 5 zu § 304).

Bei der Fünfjahresfrist des § 304 lit. b BAO ist unter Rechtskraft die formelle Rechtskraft zu verstehen. Diese Frist ist vor allem bedeutsam, wenn die Frist des § 304 lit. a BAO im Zeitpunkt der Stellung des Wiederaufnahmsantrags bereits abgelaufen ist (somit insbesondere für nach Ablauf der sog. absoluten Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO gestellte Wiederaufnahmsanträge; vgl. Ritz, a.a.O.).

Nach § 304 BAO kann somit der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens - unabhängig von dem Vorliegen der Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme - auch nach Eintritt der Verjährung gestellt werden, sofern er vor dem Ablauf von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft gestellt wird.

Das Zollamt hat nach Zitierung des § 304 BAO festgestellt, dass "für sämtliche Verfahren vor dem 1. Jänner 1995" die zulässige Frist für einen Antrag auf Wiederaufnahme spätestens am 31. Dezember 2001 abgelaufen sei. Diese Aussage wurde aber von der mitbeteiligten Partei

nur dahingehend in Zweifel gezogen, als sie vorgebracht hat, dass ihr Strafverfahren vor dem Landesgericht W eine Hemmung oder Unterbrechung der Verjährungsfrist zur Folge gehabt hätte. Da dieses Finanzstrafverfahren aber nicht der Geltendmachung eines hier in Rede stehenden Abgabenanspruches diente, sondern der Verfolgung eines (zu Recht oder Unrecht geltend gemachten) Strafanspruches, konnte es die von der mitbeteiligten Partei behauptete Wirkung nicht entfalten. Da die mitbeteiligte Partei den Beginn des Laufes der Verjährungsfrist nicht in Abrede gestellt hat, war das Zollamt auch nicht gehalten, in ihrer Berufungsvorentscheidung dazu weitere Feststellungen zu treffen.

Dasselbe gilt im Übrigen auch für die von der belangten Behörde als wesentlich erachteten, vom Zollamt aber unterlassenen Feststellungen über den Eintritt der Rechtskraft in den einzelnen Abgabenverfahren. Die mitbeteiligte Partei hat nach der Aktenlage weder im Verfahren vor dem Zollamt noch in ihrer an die belangte Behörde gerichteten Beschwerde behauptet, dass ihr die entsprechenden Bescheide oder Mitteilungen über die buchmäßige Erfassung nicht zugestellt worden seien. Sie hat auch nicht vorgebracht, dass die Abgabenbescheide keine Rechtsmittelbelehrung aufgewiesen hätten oder dass die Rechtsmittelfrist aus einem anderen Grunde nicht abgelaufen gewesen sei. Die im Ermessen der Berufungsbehörde zweiter Stufe stehende Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO erweist sich somit in diesem Zusammenhang als rechtswidrig, weil die von der belangten Behörde vermissten Feststellungen einen Sachverhalt betreffen, der zwischen den Parteien des Verfahrens vor der belangten Behörde unstrittig gewesen ist. Damit entspricht nämlich die von der belangten Behörde getroffene Entscheidung jedenfalls nicht den für die Ermessensübung maßgeblichen Kriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit (§ 20 BAO).

Hinsichtlich des Antrags auf Wiederaufnahme von Verfahren, die Eingangsabgabenvorschreibungen betreffen, die erst nach dem Beitritt Österreichs entstanden sind, ist das Zollrecht der Union anzuwenden.

Nach Art. 235 ZK gilt als Erstattung die Rückzahlung der Gesamtheit oder eines Teils der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben.

Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben werden nach Art. 236 Abs. 1 ZK insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Art. 220 Abs. 2 buchmäßig erfasst worden ist. Eine Erstattung wird nicht gewährt, wenn die Zahlung oder buchmäßige Erfassung eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrags auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist.

Die Erstattung der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erfolgt nach Art. 236 Abs. 2 ZK auf Antrag; der Antrag ist vor Ablauf einer Frist von drei Jahren nach Mitteilung der betreffenden Abgaben

an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen. Diese Frist wird verlängert, wenn der Beteiligte nachweist, dass er infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt gehindert war, den Antrag fristgerecht zu stellen. Die Zollbehörden nehmen die Erstattung von Amts wegen vor, wenn sie innerhalb dieser Frist selbst feststellen, dass der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Artikel 220 Absatz 2 buchmäßig erfasst worden ist.

Nach Art. 221 Abs. 1 ZK ist der Abgabenbetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Ist der zu entrichtende Abgabenbetrag in der Zollanmeldung als Hinweis vermerkt worden, so können die Zollbehörden nach Art. 221 Abs. 2 ZK vorsehen, dass die Mitteilung nach Abs. 1 nur erfolgt, wenn der angegebene Abgabenbetrag nicht mit dem von ihnen ermittelten Betrag übereinstimmt. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so gilt (unbeschadet des Artikels 218 Absatz 1 zweiter Unterabsatz) die Überlassung der Waren durch die Zollbehörden als Mitteilung des buchmäßig erfassten Abgabenbetrags an den Zollschuldner.

Das Zollamt hat im erstinstanzlichen Bescheid die Feststellung getroffen, dass die jüngsten Verfahren, für die eine Erstattung beantragt worden sei, aus dem Jahr 1995 stammten und daraus den Schluss gezogen, dass die Frist für eine Erstattung spätestens 1998 abgelaufen ist.

Der Beginn dieses Fristenlaufes in den jeweiligen Verfahren wurde aber von der mitbeteiligten Partei ebenfalls nicht in Zweifel gezogen. Das Zollamt ging auch zu Recht davon aus, dass das von der mitbeteiligten Partei geltend gemachte gerichtliche Finanzstrafverfahren nicht als unvorhersehbares Ereignis oder höhere Gewalt anzusehen ist, welche die mitbeteiligte Partei gehindert hätte, den Antrag fristgerecht zu stellen, sodass eine Fristverlängerung aus diesem Grunde nicht in Frage kam. Für den Beginn und den Lauf dieser Frist sind die von der belangten Behörde vermissten Feststellungen, insbesondere jene über die Rechtskraft der Verfahren, unerheblich, sodass die belangte Behörde nicht berechtigt war, dem Zollamt solche Feststellungen aufzutragen.

Zu Spruchpunkt II. des Zurückweisungsbescheides ("Nachsicht"):

Gemäß Anhang VI Z 10 des Beitrittsvertrages zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Republik Österreich, BGBl. Nr. 45/1995, nimmt Österreich die Erstattung und den Erlass der Abgaben nach seinen Vorschriften und zu seinen Lasten vor, wenn sich die Abgaben, deren Erstattung oder Erlass beantragt wird, auf eine vor dem Zeitpunkt des Beitritts (am 1. Jänner 1995) entstandene Zollschuld beziehen.

Nach § 122 Abs. 2 ZollR-DG gilt u.a. für Erlass-, Erstattungs-, Vergütungs- oder Nichterhebungsmaßnahmen nach den Bestimmungen des ZollG 1988 einer vor dem Beitritt entstandenen Zollschuld ab dem Beitritt das (Unions-)Zollrecht (§ 2). Dies allerdings nur hinsichtlich der Fristen. Daraus folgt, dass im Beschwerdefall der Antrag der mitbeteiligten Partei auf "endgültige Nachsicht gemäß §§ 235ff BAO" von Eingangsabgabenschulden, die bereits vor dem Beitritt entstanden sind, als ein Antrag auf Zollerlass aus Billigkeitsgründen nach § 183 ZollG 1988 zu deuten war, wobei zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit seiner Einbringung die Frist nach Art. 239 Abs. 2 ZK anzuwenden ist. Nach Art. 239 Abs. 2 ZK ist der Antrag innerhalb von zwölf Monaten nach der Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner zu stellen, wobei in begründeten Ausnahmefällen die Zollbehörden diese Frist verlängern können.

Auch in diesem Zusammenhang wurde der Beginn des Fristenlaufes der jeweiligen Verfahren von der mitbeteiligten Partei nicht in Zweifel gezogen. Das Zollamt konnte auch zu Recht davon ausgehen, dass das Finanzstrafverfahren, das nach Angaben der mitbeteiligten Partei "einschließlich der Vorerhebungen und Voruntersuchungen" von 1995 bis 2005 gedauert habe, kein Umstand sei, welcher die mitbeteiligte Partei an der rechtzeitigen Antragstellung gehindert hätte, sodass es nicht als rechtswidrig erachtet werden kann, wenn es die Zwölftmonatsfrist nicht verlängert hat. Da für den Beginn und den Lauf dieser Frist die von der belangten Behörde vermissten Feststellungen, insbesondere jene über die rechtskräftige Beendigung der Verfahren, unerheblich sind, war die belangte Behörde auch hinsichtlich des Nachsichtsansuchens betreffend Eingangsabgabenschulden aus der Zeit vor dem Beitritt nicht berechtigt, dem Zollamt solche Feststellungen aufzutragen.

Hinsichtlich des Antrags auf Erlass von Eingangsabgabenschulden, die nach dem Beitritt entstanden sind, ist das gemeinschaftliche Zollrecht anzuwenden. Es kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob der Antrag der mitbeteiligten Partei auf "endgültige Nachsicht gemäß §§ 235ff BAO" als ein Antrag auf Erstattung iSd Art. 236 ZK oder iSd des Art. 239 ZK zu deuten gewesen wäre, weil in jedem der beiden Fälle die belangte Behörde nicht berechtigt war, dem Zollamt die von ihr als fehlend erachteten Feststellungen aufzutragen.

Somit ergibt sich hinsichtlich der von der belangten Behörde vermissten Feststellungen zusammenfassend, dass diese entweder einen Sachverhalt betreffen, der zwischen den Parteien des Verfahrens vor der belangten Behörde unstrittig gewesen ist, oder zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Anträge der mitbeteiligten Partei nicht erheblich gewesen sind. Im Unterlassen dieser Feststellungen kann daher keine taugliche Begründung für die im Ermessen stehende Aufhebung der Berufungsverentscheidung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz erblickt werden.

Insgesamt ist daher festzuhalten, dass der Rechtsansicht der belannten Behörde, wonach der Behördenwille des Zollamtes durch die Berufungsvorentscheidung (im Zusammenhalt mit dem erstinstanzlichen Bescheid) nicht ausreichend deutlich zum Ausdruck komme, sowie, dass Feststellungen unterblieben seien, die die belannte Behörde zur Aufhebung der Berufungsvorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das Zollamt berechtigt hätten, nicht gefolgt werden kann.“

Damit ist das Schicksal der Beschwerde entschieden und es war ihr der Erfolg zu versagen.

Salzburg, am 23. Februar 2011