



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf. vom 26. Juli 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 5. Juli 2011, GZ. 111, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Begründung

Das Zollamt Z. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 17. Februar 2011, GZ. 222, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke X., amtliches Kennzeichen: FL-00000, am 29. April 2008 gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und § 2 Abs. 1 ZollR-DG entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 3.325,66 Euro (1.039,27 Euro an Zoll sowie 2.286,39 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit und setzte gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 434,39 Euro fest. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Bf. habe die Voraussetzungen für die formlose vorübergehende Verwendung eines drittäandischen unverzollten Fahrzeuges im Zollgebiet der Europäischen Union nach Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO nicht erfüllt. Das Beförderungsmittel wäre im Zuge der Einreise am 29. April 2008 gem. Art. 40 ZK zu gestellen und gem. Art. 59 ZK einem Zollverfahren zuzuführen gewesen, wobei die Zollanmeldung gem. Art. 61 Buchstabe a bzw. b ZK schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung hätte abgegeben werden

müssen. Da das Fahrzeug weder gestellt noch formell zu einem Zollverfahren angemeldet worden sei, sei es vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden, wodurch die Einfuhrzollschuld nach Art. 202 ZK entstanden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2011, GZ. 111, änderte das Zollamt die Festsetzung der Abgabenerhöhung, wies im Übrigen aber die Berufung als unbegründet ab. Die Berufungsbehörde nahm in ihrer Entscheidungsbegründung in sachverhaltsmäßiger Hinsicht nunmehr an, dass der Bf. das Beförderungsmittel nicht am 29. April 2008, sondern am 9. Dezember 2010 in das Zollgebiet der Union verbrachte.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 26. Juli 2011.

Der Beschwerde liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der mit gewöhnlichem Wohnsitz in Österreich ansässige Beschwerdeführer (Bf.) betreibt eine Rechtsanwaltskanzlei im Fürstentum Liechtenstein, Adr.

Am 21. Jänner 2011 wurde er anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union mit einem im Fürstentum Liechtenstein zugelassenen PKW einer Zollkontrolle unterzogen.

Dieser im Eigentum des Bf. stehende PKW der Marke X. wurde am 29. April 2008 von der hierfür zuständigen Behörde im Fürstentum Liechtenstein für den Bf. als Fahrzeughalter mit der Anschrift seiner Rechtsanwaltskanzlei unter dem amtlichen Kennzeichen FL-00000 zugelassen.

Der Bf. gab in der mit ihm aufgenommenen Tatbeschreibung vom 21. Jänner 2011 zu Protokoll (Niederschrift vom 21. Jänner 2011, Zi. 333), den Pkw seit der Inverkehrsetzung am 29. April 2008 als Firmenfahrzeug für geschäftliche Fahrten zu benutzen. Für Privatfahrten verwende er ein in Österreich angemeldetes Fahrzeug. Er verweise zudem auch auf eine im Dezember 2010 erfolgte Abklärung der Sache mit einer Zollbeamten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt Feldkirch Wolfurt vorgelegten Aktenunterlagen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

§ 289 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 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 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.

..."

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 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nach § 289 Abs. 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 Abs. 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 kontradiktitorischen 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 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 289 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 85c Abs. 8 ZollR-DG die Beschwerde kassatorisch erledigt.

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt dabei aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung entscheidend ist, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster

Instanz ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Der Unabhängige Finanzsenat ist nach Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die durchaus zur Annahme berechtigen, dass - in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch durchzuführenden Ermittlungsverfahrens - tatsächlich ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.

Für den Unabhängigen Finanzsenat haben die nachfolgend angeführten Erwägungen dazu geführt, die streitgegenständliche Berufungsvorentscheidung im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben:

Gemäß Art. 137 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, in der hier maßgeblichen Fassung der Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005, können im Verfahren der vorübergehenden Verwendung Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung aufgrund des von ihnen gemachten Gebrauchs, Veränderungen erfahren hätten, unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben, und ohne dass sie handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden.

Für die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmittel (Kapitel 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der Zollkodex Durchführungsverordnung, ZK-DVO; Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 idgF), gelten gemäß Art. 555 Abs. 1 ZK-DVO folgende Definitionen:

- a) "gewerbliche Verwendung": die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt;
- b) "eigener Gebrauch": eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel gemäß Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des

Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;

- b) unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und
- c) bei gewerblicher Verwendung

Person im Sinne des Art. 4 Nr. 1 ZK ist eine natürliche Person, eine juristische Person oder eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten kann, wenn diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist.

Gemäß Art. 4 Nr. 2 ZK ist eine in der Gemeinschaft ansässige Person im Fall einer natürlichen Person eine Person, die in der Gemeinschaft ihren normalen Wohnsitz hat, im Fall einer juristischen Person oder Personenvereinigung eine Person, die in der Gemeinschaft ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder eine dauernde Niederlassung hat.

Unter dem Begriff „geltendes Recht“ ist sowohl Gemeinschaftsrecht als auch (Lücken füllendes) einzelstaatliches Recht zu verstehen (Art. 4 Nr. 23 ZK; Witte, Zollkodex⁵, Art. 4 Rz 2).

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 8 ZollR-DG bedeutet im Zollrecht "normaler Wohnsitz" oder "gewöhnlicher Wohnsitz" jenen Wohnsitz (§ 26 BAO) einer natürlichen Person, an dem diese wegen persönlicher oder beruflicher Bindungen gewöhnlich, das heißt während mindestens 185 Tagen im Kalenderjahr, wohnt. Jedoch gilt als gewöhnlicher Wohnsitz einer Person, deren berufliche Bindungen an einem anderen Ort als dem ihrer persönlichen Bindungen liegen und die daher veranlasst ist, sich abwechselnd an verschiedenen Orten innerhalb und außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt.

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;

-
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

Gemäß Art. 61 Buchstabe c ZK werden Zollanmeldungen mündlich oder durch eine Handlung abgegeben, mit der der Wareninhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.

Nach Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen (Absatz 2 leg. cit.).

Im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Art. 38 Abs. 1 Buchstabe a des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort "konkludent" durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden (Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a, zweiter Anstrich ZK-DVO; sog. konkludente Willensäußerung).

Sind die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllt, so gelten gemäß Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO die betreffenden Waren als im Sinne des Art. 63 ZK gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als (zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) überlassen, sobald die (konkludente) Willensäußerung im Sinne des Art. 233 erfolgt ist.

Gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO gelten, wenn sich bei einer Kontrolle ergibt, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllen, diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt sind, sind dabei nur objektive Voraussetzungen im Zeitpunkt der Willensäußerung.

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK), wobei bei der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gem. Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO der Zeitpunkt der Abgabe der

Willensäußerung gem. Art. 233 Abs. 1 ZK-DVO entscheidend ist. Der Entstehungszeitpunkt ist auch maßgeblich für die Bestimmung der Abgabenbemessungsgrundlagen (Art. 214 ZK).

Im Abgabenbescheid vom 17. Februar 2011 wurde als Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens der 29. April 2008 angenommen. Im Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2011 wurde dieser Zeitpunkt nicht geändert, gleichwohl die Berufungsbehörde in der Begründung nunmehr von einer Zollschuldentstehung am 9. Dezember 2010 ausging.

In beiden Entscheidungen fehlen Feststellungen darüber, aufgrund welcher Beweise und Ermittlungsergebnisse die Zollbehörde ein vorschriftswidriges Verbringen zu den jeweils angenommenen Zeitpunkten der Zollschuldentstehung annahm und wie sie zu den jeweils maßgeblichen Abgabenbemessungsgrundlagen gelangte.

Die Aussage des Bf. in der Tatbeschreibung vom 21. Jänner 2011, das Fahrzeug seit der Inverkehrsetzung im Fürstentum Liechtenstein am 29. April 2008 für geschäftliche Fahrten zu benutzen, rechtfertigt ohne zusätzliche Erhebungen nicht ohne weiteres die Annahme, er habe das Beförderungsmittel zu diesem Zeitpunkt vorschriftswidrig in das Zollgebiet der (damaligen) Gemeinschaft verbracht, zumal er auch angab, für Privatfahrten ein in Österreich angemeldetes Fahrzeug zu verwenden.

Den von der Amtspartei vorgelegten Akten ist auch nicht zu entnehmen, dass der Bf. das Fahrzeug am 9. Dezember 2010 vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbrachte. Der Beweiswürdigung der Berufungsbehörde, dienstverrichtende Zollorgane der Zollstelle S. hätten die Einreise des Bf. zu diesem Zeitpunkt bestätigt, steht die im Akt erliegende Stellungnahme einer Zollbeamten vom 5. Juli 2011 entgegen. Diese Stellungnahme bezieht sich nicht auf ein vorschriftswidriges Verbringen, sondern lediglich auf nicht näher dargestellte „Abklärungen“ mit dem Bf., wobei diese „Abklärungen“ Ende November bzw. Anfang Dezember erfolgt seien, der genaue Zeitpunkt aber nicht mehr nachvollziehbar sei.

Bei Durchführung entsprechender Ermittlungen hätte ein anders lautender Bescheid erlassen werden können. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Zollwertermittlung bei einem gebrauchten Kraftfahrzeug zu unterschiedlichen, zeitlich über zwei Jahre auseinanderliegenden Bewertungszeitpunkten (29. April 2008 im Abgabenbescheid bzw. 9. Dezember 2010 in der Berufungsvorentscheidung) nicht zum selben Ergebnis führen kann. Damit ist das Fehlen der entsprechenden Ermittlungen auch wesentlich.

Für die Zurückweisung spricht der Umstand, dass es Sache des Zollamtes ist, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0038). Primäre Aufgabe von Rechtsmittelbehörden ist hingegen die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Würdigung der Vorinstanz. Daher erscheint es

zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, nachgeholt werden.

Gegen die Verfahrensergänzung durch die Berufungsbehörde der zweiten Stufe spricht zudem der Umstand, dass im Hinblick auf das kontradiktatorische Rechtsmittelverfahren alle Beweisergebnisse erst der Amtspartei zur allfälligen Stellungnahme wiederum vorgehalten werden müssten, weshalb auch prozessökonomische Gründe für die Aufhebung unter Zurückverweisung an die Vorinstanz sprechen.

Durch die Aufhebungsmaßnahme mit einer ex tunc Wirkung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides, hier vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung, befunden hat. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob die im Spruch der Berufungsvorentscheidung enthaltenen, offenbar auf einem Versehen beruhenden Unrichtigkeiten (Fehlbezeichnung des Berufungswerbers und des angefochtenen Bescheides) einer Berichtigung in der Berufungsentscheidung zugänglich gewesen wären.

Linz, am 24. Jänner 2012