

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Doris Schitter in der Beschwerdesache AGmbH X., Adr., vertreten durch Doralt Seist Csoklich, Rechtsanwalts-Partnerschaft, Währingerstraße 2-4, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 22.3.2011, Zl. 920000/5/2010, betreffend Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensgang:**

Mit Bescheid vom 6. Mai 2010, Zl. 920000/1, wurden gegenüber der AGmbH, X., Adr., gem. Art. 204 Abs. 1 ZK iVm. § 2 Abs. 1 ZollR-DG, eine Einfuhrumsatzsteuerschuld iHv. € 852.433,39 sowie eine Abgabenerhöhung gem. § 108 ZollR-DG, vorgeschrieben.

In der gegen diese Entscheidung eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 20. Mai 2010 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) im Wesentlichen vor, der Bescheid sei wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs rechtswidrig. Das Zollamt habe bereits 1 Woche vor Ende der beantragten Fristverlängerung zur angekündigten Stellungnahme den Bescheid erlassen. Dies sei ein wesentlicher Verfahrensfehler, sodass der Bescheid - auch im Sinne der Rechtsprechung des EuGH-Erkenntnisses Sopropé - rechtswidrig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2010, Zl. 920000/2/2010, gab das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Berufung statt und hob den Bescheid mit der Begründung auf, dass die von der Bf. beantragte Verlängerung der Frist zur Abgabe einer Stellungnahme noch nicht abgelaufen und daher das rechtliche Gehör verletzt worden sei.

Weiters erließ das Zollamt am 17. Juni 2010 einen (inhaltlich mit dem aufgehobenen Bescheid gleichlautenden) Einfuhrumsatzsteuerbescheid Zl. 920000/3/2010.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2010, Zl. 920000/4/2010, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde Beschwerde eingebracht und der Akt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 22. März 2011, Zl. 920000/5/2010, hob das Zollamt die Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2010, Zl. 920000/2/2010, den Bescheid vom 17.6.2010, Zl. 920000/3/2010 und die Berufungsvorentscheidung vom 16.9.2010, Zl. 920000/4/2010, gem. § 299 BAO auf.

Mit Bescheid vom 22. März 2011 wurde eine (die aufgehobene BVE ersetzende) Berufungsvorentscheidung Zl. 920000/7/2010 erlassen.

Begründend führte das Zollamt aus, dass die Verletzung des Parteiengehörs im Berufungsverfahren sanierbar sei und daher nicht zur meritorischen Aufhebung eines Bescheides führen dürfe, da in der Sache in der Folge kein neuerlicher (Erst)bescheid (wegen res iudicata) ergehen dürfe.

Aus diesem Grund sei die Berufungsvorentscheidung (Zl. 920000/2/2010), in der der Berufung wegen Verletzung des Parteiengehörs stattgegeben worden ist, sowie der in der Folge erlassene (gleichlautende) Zollschuldbescheid (Zl. 920000/3/2010) und die in dieser Sache bereits ergangene Berufungsvorentscheidung (Zl. 920000/4/2010) rechtswidrig und daher gem. § 299 BAO aufzuheben gewesen.

In der gegen den Aufhebungsbescheid eingebrachten Berufung, die sich ausschließlich gegen die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2010, Zl. 920000/2/2010 richtete, wurde inhaltlich im Wesentlichen ausgeführt, dass die Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig und daher kein rechtskonformer Bescheid erlassen worden sei. Der Bf. sei vor Erlassung des Bescheides vom 6. Mai 2010, Zl. 920000/1, kein rechtliches Gehör gewährt worden. Auch der EuGH habe im Erkenntnis C-349/07, Sopropé, festgestellt, dass dies rechtswidrig sei.

Das Zollamt gründe die Aufhebung zu Unrecht auf das Erkenntnis des EuGH, C-423/08 Kommission Italien. In diesem Erkenntnis werde nur ausgesprochen, dass die buchmäßige Erfassung und die Mitteilung der geschuldeten Eingangsabgaben den Zollschuldner nicht daran hindere, die im Zollkodex vorgesehenen Rechtsbehelfe zu ergreifen. Daraus habe das Zollamt unzulässiger Weise den Schluß gezogen, vor Erlassung des Abgabenbescheides sei kein rechtliches Gehör zu gewähren. Im Übrigen sei dieses Erkenntnis bereits deshalb nicht anzuwenden, weil es sich nicht auf die nachträgliche buchmäßige Erfassung, sondern nur auf das Verhältnis zwischen den Mitgliedsstaaten und der EU-Kommission beziehe und dem Mitgliedsstaat bereits im Vorfeld rechtliches Gehör gewährt worden ist.

Die Entscheidung verstößt auch gegen die Grundprinzipien der EMRK, insbesondere des Grundsatzes eines fairen Verfahrens.

In der Begründung des Aufhebungsbescheides werde weiters ausgeführt, dass der nach der stattgebenden BVE vom 17.6.2010 vom Zollamt erlassene Abgabenbescheid vom

17.6.2010 vom UFS nur aus dem Grunde aufgehoben worden wäre, weil im "ersten" Abgabenverfahren der Berufung der Bf. stattgegeben worden sei und in Folge dessen - nach der Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2010 - ein neuerlicher Abgabenbescheid erlassen worden sei. Der UFS hätte, da diese Berufungsvorentscheidung gar nicht angefochten worden ist, mit der Rechtmäßigkeit dieser BVE nicht auseinander setzen müssen, da die Rechtmäßigkeit der stattgebenden BVE nicht angefochten worden sei.

Die Abgabenbehörde könne einen Bescheid nach § 299 BAO nur dann aufheben, wenn mit Sicherheit davon auszugehen sei, dass der Bescheid rechtswidrig ist. Hier sei aber gerade das Gegenteil der Fall. Weitere Voraussetzung sei, dass der Spruch des aufzuhebenden Bescheides rechtswidrig ist, was aber im gegenständlichen Fall gerade nicht zutreffe. Berichtigungen oder andere Rechtsansichten der Abgabenbehörde fallen als sonstige Rechtswidrigkeiten jedenfalls nicht unter § 299 Abs. 1 BAO.

Im übrigen habe die Abgabenbehörde erster Instanz über eine Angelegenheit entschieden, die bereits beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und daher der Bf. die Möglichkeit genommen, dass die Rechtsmittelinstanz über das von der Bf. eingebrachte Rechtsmittel entscheiden könne.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27.5.2011, ZI. 920000/6/2010, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und eine mündliche Verhandlung beantragt. In dieser hat der Vertreter der Bf. ergänzend vorgebracht, dass die Aufhebung und Neuvorschreibung der Zollschuld nicht in einem Bescheid, sondern in zwei getrennten Bescheiden erfolgt und daher unzulässig sei.

## Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

## Sachverhalt:

Der Bf. wurde gem. Art. 204 (1) ZK eine Einfuhrumsatzsteuerschuld iHv € 852.433,39 mit der Begründung zur Zahlung vorgeschrieben, sie habe am 3.4.2006 als indirekte Vertreterin der Warenempfängerin Z. APS Kopenhagen (Versender B., Zürich) unter Verwendung ihrer Sonder UID Nr. Prozessoren zur Überführung in den freien Verkehr mit anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung angemeldet. Die Transporte seien von der D. GmbH organisiert worden. Es sei davon auszugehen, dass die D. GmbH und die B. bzw. unbekannte Hintermänner vorsätzlich Geschäfte mit dem Ziel der Verschleierung

und nachfolgenden Vorsteuerbetrug in anderen Mitgliedsstaaten vorgetäuscht haben. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. Art. 6 (3) UStG seien nicht gegeben.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Mit stattgegebender Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2010, Zl. 920000/2/2010, wurde der angefochtene Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und begründend ausgeführt, der Bescheid sei zu einem Zeitpunkt ergangen, an dem die Frist für das der Bf. eingeräumte Parteiengehör noch offen gewesen sei, sodass das Recht auf rechtliches Gehör verletzt worden sei.

Datiert mit 22. März 2011 wurde ein Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO erlassen, mit dem die stattgebende Berufungsvorentscheidung aufgehoben wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass die Verletzung des Parteiengehörs im Berufungsverfahren sanierbar sei und die (meritorische) Aufhebung eines Bescheides im Berufungsverfahren nur erfolgen dürfe, wenn in der Sache keine weitere Entscheidung in Betracht komme.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzenende Bescheid zu verbinden.

§ 299 BAO idgF gestattet die Aufhebung nur mehr, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist, d.h. wenn er nicht dem Gesetz entspricht. Nicht wesentlich ist es, weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt.

Der Spruch der mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO aufgehobenen Berufungsvorentscheidung vom 17. Juni 2010, Zl. 920000/2/2010, mit der über die Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorschreibung einer Zollschuld gem. Art. 204 ZK entschieden wurde, lautete wie folgt:

"Der Berufung der E., Wolfurt, vertreten durch Doralt Seist Czoklich, Rechtsanwaltspartnerschaft Wien vom 20.5.2010 gegen den Bescheid GZ 920000/1, wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben".

Die Aufhebung des Bescheides betreffend Festsetzung einer Zollschuld nach Art. 204 ZK durch die Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2010 wäre nur dann richtig gewesen, wenn kein weiterer Zollschuldbescheid hätten ergehen dürfen.

Das Zollamt hat seine stattgebende Berufungsvorentscheidung Zl. 920000/2/2010 damit begründet, die Verletzung des Parteiengehörs führe zu einem rechtswidrigen Bescheid und daher der Berufung der Bf. stattgegeben. Im nunmehr angefochtenen Aufhebungsbescheid hat das Zollamt dargelegt, dass die Verletzung des

Parteiengehörs im Berufungsverfahren sanierbar ist, weshalb die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung wegen Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig war.

Gem. § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat das Zollamt zu Recht seine Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Die Verletzung des Parteiengehörs ist, wie das Zollamt im Aufhebungsbescheid richtiger Weise dargelegt hat, im Berufungsverfahren sanierbar.

Die Verletzung des § 183 Abs. 4 BAO stellt eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar. Solche Verfahrensmängel sind im Rechtsmittelverfahren sanierbar (VwGH 23.12.1991, 88/17/0010).

Bei der Aufhebung gemäß § 299 BAO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen ist, wobei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) einzuräumen ist. Zu berücksichtigen ist weiters, dass das Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Abgabeneinhebung und das Interesse des Zollamtes an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung über das Interesse des Steuerpflichtigen an der Rechtsbeständigkeit zu stellen sind.

In der Rechtssache EuGH C-349/07 Sopropé, in der es um den Anspruch auf Gehör im zollrechtlichen Nacherhebungsverfahren gem Art 221 ZK ging, kommt der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass eine gesetzlich vorgesehene Frist von acht bis fünfzehn Tagen für die Ausübung des Rechts auf Gehör in einem solchen Verfahren die unionsrechtlichen Verteidigungsrechte grundsätzlich weder unmöglich macht noch deren Ausübung erschwert. Im konkreten Fall berücksichtigte er dabei ua den Umstand, dass es sich bei dem betroffenen Unternehmen um einen professionellen Wirtschaftsteilnehmer handelte. In diesem Verfahren betonte der EuGH außerdem, dass eine rasche und wirksame Durchführung von zollrechtlichen Prüfungen im allgemeinen Interesse der Union und im Interesse der schnellstmöglichen Erhebung ihrer Eigenmittel liegt.

Der EuGH hat in dem Urteil vom 3.7.2014, EuGH C-129/13, Kamino, festgestellt, dass der Erlass der Zahlungsaufforderungen auf der Grundlage von Art 220 ZK sowie des zur Durchführung von Art 243 ZK erlassenen Verwaltungsverfahrens für die Adressanten eine Beschränkung des Anspruchs auf rechtliches Gehör mit sich bringt. Allerdings können die Grundrechte Beschränkungen unterworfen werden, sofern diese dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen und keinen unverhältnismäßigen Eingriff darstellen, der das Recht auf Gehör in seinem Wesensgehalt antastet.

Der EuGH stellt insbesondere darauf ab, dass nach den zollrechtlichen Bestimmungen die Nacherhebung von Zöllen - im Interesse der schnellstmöglichen Erhebung der Eigenmittel

der Union - grundsätzlich sehr rasch zu erfolgen hat. Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass eine nachträgliche Anhörung im Rechtsmittelverfahren nicht geeignet sein kann, den Anspruch auf rechtliches Gehör zu wahren. Eine angefochtene Entscheidung, die unter Verletzung der Verteidigungsrechte, insbesondere des Anspruchs auf rechtliches Gehör, erlassen wurde, ist nur dann als nichtig zu erklären, wenn das Verfahren ohne Verletzung der Verteidigungsrechte zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

Gerade das ist aber im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall. Hat doch das Zollamt unmittelbar nach Aufhebung des Bescheides wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs einen inhaltlich gleichlautenden neuen Zollschuldbescheid erlassen.

Zum Ermessen hat das Zollamt ausgeführt, dass der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zukomme und die Rechtsunrichtigkeit nicht unerheblich gewesen sei. Die (meritorische) Aufhebung des Zollschuldbescheides vom 20.5.2010, GZ 920000/1, hätte dazu geführt, dass in dieser Sache keine neuerliche Zollschuldvorschreibung (wegen res iudicata) ergehen hätte können.

Dem Einwand des Vertreters, nach § 299 Abs. 2 BAO sei mit dem aufhebenden Bescheid der neue Sachbescheid zu verbinden und dies könne nur in einem Bescheid erfolgen, ist nicht zutreffend. Das Zollamt hat mit gleichem Datum sowohl den Aufhebungsbescheid als auch den neuen Sachbescheid erlassen. Rechtlich handelt es sich um zwei Bescheide, die jeder für sich einem Rechtsmittel zugänglich sind bzw. der Rechtskraft fähig sind (Ritz, BAO § 299<sup>5</sup>, Rn 45, mit weiteren Nachweisen).

Der weitere Einwand der Bf, die Aufhebung sei nicht zulässig, da zu diesem Zeitpunkt gegen den aufgehobenen Bescheid bereits Beschwerde beim Unabhängigen Finanzsenat eingelegt worden war, ist im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen nicht zutreffend:

Bis zum 1.1.2014 konnten auch bereits in Beschwerde gezogenen Bescheide von der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben werden. Das Rechtsmittelverfahren, das dem aufgehobenen Bescheid zu Grunde lag, wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.9.2011, Zi. ZRV/0137-Z2L/10 erledigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum § 299 BAO ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch

nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Es liegen auch keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Salzburg-Aigen, am 2. Juni 2015