

1. März 2007

BMF-010313/0031-IV/6/2007

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Zollämter  
unabhängigen Finanzsenat

**ZK-0060, Arbeitsrichtlinie Entscheidung, Rechtsbehelf**

Die Arbeitsrichtlinie Entscheidung, Rechtsbehelf (ZK-0060) stellt einen Auslegungsbehelf zu den von den Zollämtern und Zollorganen zu vollziehenden Regelungen dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dieser Arbeitsrichtlinie nicht abgeleitet werden.

Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Arbeitsrichtlinie zu unterbleiben.

Bundesministerium für Finanzen, 1. März 2007

## **0. Einleitung**

Mit den Art. 6 bis 10 ZK (zollrechtliche Entscheidungen) bzw. 243 bis 246 ZK (Rechtsbehelf) werden gemeinschaftsrechtliche Regelungen eingeführt, die entsprechend dem Vorrang des Gemeinschaftsrechts die jeweils entsprechenden Bestimmungen der BAO überlagern und diese insofern unanwendbar machen. Die Unanwendbarkeit erstreckt sich gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch auf Bescheide, die sonstige Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder andere Geldleistungen (Nebenansprüche) betreffen.

Dieser Anwendungsvorrang gilt sowohl gegenüber zeitlich früherem innerstaatlichen Recht als auch gegenüber zeitlich späterem. Es kommt dabei nicht zu einer Aufhebung (materiellen Derogation) des innerstaatlichen Rechts, dieses bleibt vielmehr als unanwendbares Recht bestehen, so lange es nicht nach den Regeln der österreichischen Bundesverfassung aufgehoben wird.

Die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen bilden im Zweifelsfall auch den Maßstab für die Auslegung des innerstaatlichen Rechts (gemeinschaftskonforme Auslegung).

## **1. Zollrechtliche Entscheidungen (Art. 6 bis 10 ZK)**

### **1.1. Begriff der Entscheidung und Parteiengehör**

#### **1.1.1. Begriff der Entscheidung**

Gemäß Art. 4 Nr. 5 ZK ist eine zollrechtliche Entscheidung eine hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts (Art. 1 ZK) zur Regelung eines Einzelfalls mit Rechtswirkung für eine oder mehrere bestimmte oder bestimmbare Personen.

Nach dieser Definition handelt es sich um den allgemeinen Begriff eines Verwaltungsaktes, der sowohl individuelle Verwaltungsakte im engeren Sinn (materiellrechtliche oder verfahrensrechtliche Bescheide im Sinn der BAO), als auch so genannte Allgemeinverfügungen (zB die Festlegung der Öffnungszeiten oder des Arbeitsplatzes eines Zollamtes) umfasst. Die Bezeichnung des Verwaltungsaktes (Entscheidung, Bescheid, Bewilligung, Verfügung, Anordnung) ist unerheblich. Wesentlich ist die rechtsfeststellende oder rechtsgestaltende Wirkung der Entscheidung gegenüber Rechtsunterworfenen (Parteien). Keine Entscheidungen sind daher bloß vorbereitende verfahrensrechtliche Maßnahmen (verfahrensleitende Verfügungen im Sinn des § 94 BAO), an nachgeordnete Organe oder Organwalter gerichtete Weisungen (FINDOK) oder amtliche (schriftliche oder mündliche) Auskünfte, ausgenommen die verbindlichen Zolltarifauskünfte nach Art. 12 ZK.

Gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG gelten die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen betreffend Entscheidungen auch für die Erhebung sonstiger Eingangs- oder Ausgangsabgaben und anderer Geldleistungen (Nebenansprüche).

Wird ein Zollverfahren in mehreren Mitgliedstaaten durchgeführt, dann haben gemäß Art. 250 ZK Entscheidungen der Zollbehörden eines Mitgliedstaates in den anderen Mitgliedstaaten die gleichen Rechtswirkungen wie die von den Zollbehörden dieser Mitgliedstaaten erlassenen Entscheidungen.

### **1.1.2. Parteiengehör**

Der EuGH hat in der Rechtssache C-349/07 („Sopropé“) mit Urteil vom 18. Dezember 2008 hinsichtlich des Rechts auf Parteiengehör ausgesprochen, dass vor Erlass einer Entscheidung, die für den Adressaten belastend ist, diesem die Elemente, auf welche die Entscheidung gestützt werden soll, zur Kenntnis zu bringen und eine ausreichende Frist zur Abgabe einer Stellungnahme einzuräumen sei. Dieses Recht auf Gehör bestünde bei allen Entscheidungen der Mitgliedstaaten, die in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen, selbst wenn die anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften ein solches Verfahrensrecht nicht ausdrücklich vorsehen.

Vor Erlass einer belastenden Entscheidung sind daher künftig dem Beteiligten, an den später die Entscheidung gerichtet werden soll, grundsätzlich der wesentliche Inhalt der beabsichtigten Entscheidung sowie die Gründe dafür mitzuteilen. Als belastende Entscheidung gilt unter anderem auch jede Mitteilung von Einfuhr- und sonstigen Eingangsabgaben, wenn bei der Abgabensfestsetzung von den Angaben in der Zollanmeldung abgewichen werden soll und sich dadurch ein höherer Abgabebetrag ergibt, sowie jede Nacherhebung von Abgabebeträgen. Als belastende Entscheidung ist grundsätzlich auch jede sonstige Entscheidung der Behörde anzusehen, mit der einem Antrag nicht voll inhaltlich entsprochen wird (zB Antrag auf Bewilligung, Rechtsbehelfsverfahren, usw.).

Die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs soll einen Hinweis auf alle Unterlagen und Informationen enthalten, auf die die Entscheidung gestützt werden soll.

Im Fall eines zulässigerweise mündlich ergehenden Bescheides darf die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs mündlich erfolgen (zB Reiseverkehr); die Partei hat eine diesbezügliche Stellungnahme unverzüglich abzugeben. Dies gilt auch für Abgabensfestsetzungen aufgrund einer Kontrolle, ohne dass zuvor eine Zollanmeldung abgegeben worden ist. Ansonsten ist die Mitteilung schriftlich zu erlassen und der Partei zuzustellen; die darin zu gewährende Frist für die etwaige Abgabe einer Stellungnahme sollte

je nach Komplexität des Falles mindestens 8 Tage bis höchstens 31 Tage betragen. Im Fall eines Antrages auf Fristverlängerung kann diese von der Behörde im Rahmen ihrer Ermessungsausübung im Sinn von § 110 Abs. 2 und 3 BAO verlängert werden; ist bei der ggstdl. Entscheidung eine Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorzuschreiben, so ist die Partei darin auf die Folgen einer durch die Fristverlängerung verzögerten buchmäßigen Erfassung hinzuweisen.

Soll bei einer im Informatikverfahren abgegebenen Zollanmeldung (e-zoll) ein abweichender Abgabenbescheid ergehen, so erfolgt die Mitteilung im Fall einer Kontrolle anlässlich dieser mündlich, über die Mitteilung ist im Textfeld zu den Kontrollvermerken ein entsprechender Eintrag vorzunehmen; ansonsten ist die Mitteilung telefonisch zu veranlassen, worüber auch in diesem Fall im Textfeld zu den Kontrollvermerken ein entsprechender Eintrag vorzunehmen ist. Eine vom Wirtschaftsbeteiligten im unmittelbaren Anschluss an die mündliche oder fernmündliche Mitteilung abgegebene Stellungnahme ist festzuhalten und ein Bezug dazu im Textfeld zu den Kontrollvermerken herzustellen. Die Einräumung einer zusätzlichen Frist für die Abgabe einer Stellungnahme ist bei Abgabenfestsetzungen aufgrund einer Zollanmeldung – abgesehen in den Fällen einer Nacherhebung – sowie in den Fällen einer Abgabenfestsetzung aufgrund einer Kontrolle ohne vorangegangene Zollanmeldung nicht erforderlich.

Gibt die Partei eine schriftliche Stellungnahme ab und verzichtet nicht ausdrücklich auf weitere Stellungnahmen, so kann sie zulässigerweise weitere Stellungnahmen abgeben und es darf daher die Entscheidung erst nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Stellungnahme(n) ergehen.

Die buchmäßige Erfassung erfolgt erst nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Stellungnahme bzw. erst nach Vorliegen eines ausdrücklichen Verzichtes auf Abgabe einer (weiteren) Stellungnahme. Aufgrund der gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG für den Zeitraum bis zur buchmäßigen Erfassung zu erhebenden Abgabenerhöhung in den in dieser Bestimmung angeführten Fällen hat die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs bei Vorliegen der erforderlichen Angaben unverzüglich zu ergehen. Die Partei sollte in der Mitteilung auf den Umstand hingewiesen werden, dass durch eine rasche Stellungnahme und/oder einen ausdrücklichen Verzicht auf eine (weitere) Stellungnahme die Abgabenerhöhung reduziert wird.

Von der Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs kann abgesehen werden:

- bei Entscheidungen im Zusammenhang mit Zollkontingenten;

- wenn dies erforderliche Zwangsmaßnahmen, die in Verbindung mit der zu ergehenden Entscheidung stehen, beeinträchtigen könnte;
- wenn dies aus Gründen der Sicherheit von Personen, Tieren, Umwelt etc. erforderlich ist;
- wenn dies aus anderen dringenden Gründen zwingend erforderlich erscheint.

## **1.2. Entscheidungen über Antrag**

### **1.2.1. Beibringungsgrundsatz**

Gemäß Art. 6 Abs. 1 ZK hat derjenige, der bei den Zollbehörden eine Entscheidung beantragt, alle Angaben und Unterlagen zu liefern, die von diesen Behörden für die Entscheidung benötigt werden. Welche Angaben und Unterlagen erforderlich sind, ist den jeweils maßgeblichen Zollvorschriften zu entnehmen.

Im Antragsverfahren gilt demnach der Beibringungsgrundsatz. Ist der Antragsteller nicht in der Lage, alle erforderlichen Unterlagen vorzulegen, sind die Zollbehörden gemäß Art. 2 ZK-DVO von Amts wegen lediglich dazu verpflichtet, diejenigen Unterlagen und Angaben zu liefern, die ihnen zur Verfügung stehen, d.h. von denen sie Kenntnis und auf die sie Zugriff haben. Zu amtswegigen Ermittlungen sind die Zollbehörden im Antragsverfahren nicht verpflichtet; auch dann, wenn der Antragsteller sich in Beweisnotstand befindet, sind eigenen Ermittlungen der Zollbehörden enge Zumutbarkeitsgrenzen gesetzt (Grundsatz der Verhältnismäßigkeit).

In anderen als Antragsverfahren gilt weiterhin der Grundsatz der amtswegigen Erforschung der objektiven Wahrheit (§ 115 BAO) in Verbindung mit den jeweils gegebenen Mitwirkungspflichten der Parteien.

### **1.2.2. Entscheidungsfristen**

Die Entscheidung über einen Antrag hat gemäß Art. 6 Abs. 2 ZK so bald wie möglich zu ergehen und ist dem Antragsteller so bald wie möglich bekannt zu geben (s auch § 311 Abs. 1 BAO). Eine Verzögerung der Bearbeitung des Antrags und der Entscheidung kann daher rechtmäßigerweise nur mit besonderen Schwierigkeiten der Sachmaterie oder aber mit einer unvorhergesehenen Arbeitsbelastung der Entscheidungsbehörde begründet werden. Im Sinn einer möglichst raschen Erledigung hat die Entscheidungsbehörde Mängelbehebungsaufträge (§ 85 Abs. 2 BAO), Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte (§ 161 BAO) zu erlassen.

Wird ein Antrag schriftlich gestellt, so hat die Entscheidung gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 2 ZK innerhalb der im geltenden Recht, demnach der BAO, festgelegten Frist nach Eingang des schriftlichen Antrags zu ergehen. Es gilt daher die Sechsmonatsfrist des § 311 Abs. 2 BAO, soweit nicht spezielle Fristen bestehen (so z.B. gemäß Art. 7 ZK-DVO eine Dreimonatsfrist für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft).

Diese Frist kann gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 3 ZK jedoch überschritten werden, wenn die Zollbehörden nicht in der Lage sind, sie einzuhalten. In diesem Fall haben sie dem Antragsteller vor Ablauf der laufenden Frist über die Gründe für die Fristüberschreitung sowie über die neue Frist, die sie für erforderlich halten, zu unterrichten. Erforderlichenfalls ist - unter den gleichen Voraussetzungen - auch eine weitere Fristüberschreitung möglich.

### **1.2.3. Fristenberechnung**

Im Verfahren der Zollbehörden ist gemäß § 2 Abs. 3 ZollR-DG die VO Nr. 1182/71 des Rates (FristVO) anzuwenden. Das bedeutet, dass die Vorschriften betreffend Fristen im innerstaatlichen Recht (§§ 108 bis 110 BAO) nur insoweit heranzuziehen sind, als die FristVO keine abweichenden oder überhaupt keine Regelungen enthält.

Letzteres trifft insbesondere zu auf die Frage der Einrechnung der Tage des Postenlaufs in die Frist (§ 108 Abs. 4 BAO). Da das Gemeinschaftsrecht keine ausdrückliche Regelung darüber enthält, bleibt weiterhin die BAO anwendbar und ist der Postenlauf in den Lauf der Frist nicht einzurechnen.

Weiters normiert Art. 3 Abs. 1 der FristVO, dass für den Anfang einer nach Tagen, Wochen, Monaten oder Jahren bemessenen Frist der Tag nicht mitgerechnet wird, in den das für den Anfang der Frist maßgebende Ereignis oder die maßgebende Handlung fällt. Im Geltungsbereich der BAO hingegen wird nur bei der Berechnung einer nach Tagen bemessenen Frist der für den Beginn der Frist maßgebende Tag nicht mitgerechnet (§ 108 Abs. 1 BAO).

Das bedeutet in der Praxis vor allem bei Monatsfristen (Rechtsbehelf) eine gegenüber der BAO um einen Tag längere Frist. Wird nämlich im ZollR-DG für die Einbringung eines Rechtsbehelfs direkt oder durch Verweisung auf Monatsfristen Bezug genommen (z.B. in § 85b Abs. 1 sowie § 85c Abs. 1 ZollR-DG), ist eine Berechnung entsprechend den Vorgaben der FristVO vorausgesetzt.

*Beispiel: Die Partei erhält den Bescheid am 1. Juli 1999 zugestellt. Die Frist zur Einlegung einer Beschwerde beträgt gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG einen Monat. Der Tag der Zustellung ist gemäß Art. 3 Abs. 1 der FristVO außer Acht zu lassen. Die Frist*

*beginnt daher am 2. Juli 1999 zu laufen und endet (letzter Tag der Frist!) am 2. August 1999.*

Das Bundesgesetz über die Hemmung des Fristenablaufs durch den 31. Dezember 1999, BGBl. I Nr. 186/1999, findet im Verfahren der Zollbehörden keine Anwendung.

### **1.3. Bekanntgabe der Entscheidungen**

Entscheidungen über einen schriftlich gestellten Antrag sind dem Antragsteller gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 2 letzter Satz ZK jedenfalls schriftlich bekannt zu geben. Im übrigen gelten die Vorschriften des § 92 Abs. 2 BAO sowie diejenigen des Zustellgesetzes.

Die Zustellung von Schriftstücken österreichischer Zollbehörden an Adressaten in Ungarn hat aufgrund einer entsprechenden Regelung im Europa-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Republik Ungarn andererseits (ABl. L Nr. 347 vom 31.12.1993, Protokoll Nr. 6 Art. 5 betreffend Amtshilfe im Zollbereich) nicht direkt im Postweg, sondern im Amtshilfeweg mittels Ersuchen an die zuständige ungarische Behörde zu erfolgen.

### **1.4. Begründung der Entscheidungen und Rechtsbehelfsbelehrung**

Gemäß Art. 6 Abs. 3 ZK sind schriftliche Entscheidungen zu begründen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung zu versehen, wenn sie belastend sind, d.h. die gänzliche oder teilweise Ablehnung eines Antrages beinhalten oder sonst für die Entscheidungsadressaten nachteilige Folgen mit sich bringen (auch nur durch nachteilige Nebenbestimmungen wie z.B. Auflagen). Darüber hinausgehende Begründungs- und Rechtsmittelbelehrungspflichten bzw. die Rechtsfolgen der Verletzung solcher Pflichten richten sich nach der Vorschrift des § 93 BAO.

### **1.5. Sofortige Vollziehbarkeit**

Gemäß Art. 7 ZK sind Entscheidungen der Zollbehörden sofort vollziehbar, es sei denn, es wird ein Rechtsbehelf eingelegt und ist zugleich einer der Aussetzungsgründe des Art. 244 Abs. 2 ZK gegeben (s Punkt 2.6.).

## **1.6. Rücknahme, Widerruf und Änderung von begünstigenden Entscheidungen**

### **1.6.1. Allgemeines**

(1) In den Art. 8 und 9 ZK sind die Voraussetzungen geregelt, unter denen begünstigende zollrechtliche Entscheidungen zurückgenommen, widerrufen oder geändert werden können. Diese Regelungen treten damit an die Stelle der Bestimmungen des § 294 BAO.

Eine begünstigende Entscheidung liegt jedenfalls vor, wenn sie ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt; auch eine Entscheidung, die eine Verpflichtung beseitigt, stellt eine Begünstigung dar. Enthält eine Entscheidung sowohl begünstigende als auch belastende Elemente (z.B. die Bewilligung eines vereinfachten Verfahrens), ist sie als eine begünstigende Entscheidung anzusehen; bezieht sich die Rücknahme oder der Widerruf aber nur auf einen Teil der Entscheidung, dann ist die begünstigende oder belastende Beschaffenheit dieses Teiles maßgeblich.

(2) Nicht anzuwenden sind die Regelungen der Art. 8 und 9 ZK:

- in eigens geregelten Fällen, so z.B. bei der Zurücknahme von verbindlichen Zolltarifauskünften gemäß Art. 12 ZK;
- bei allen belastenden Bescheiden; das sind auch solche, durch die eine beantragte Begünstigung versagt wird;
- bei Bescheiden, die sich lediglich auf nationales Recht stützen (z.B. in Haftungs- oder Sachhaftungsangelegenheiten).

In diesen Fällen sind weiterhin die Vorschriften der BAO betreffend die Abänderung, Aufhebung oder Zurücknahme von Bescheiden (z.B. § 294 oder § 299 BAO) anzuwenden.

Die Änderung von Entscheidungen, mit denen keine oder zu geringe Abgaben vorgeschrieben wurden, hat nach den Regeln über die Nacherhebung (Art. 220 und 221 ZK) zu erfolgen.

Enthält eine Entscheidung zulässigerweise andere Nebenbestimmungen als Auflagen (also Termine, aufschiebende oder auflösende Bedingungen oder Widerrufsvorbehalte), deren Rechtsfolgen bei Zuwiderhandeln im Gemeinschaftsrecht nicht geregelt sind, dann kommen wie bisher die Rechtsfolgen der BAO (des Zivilrechts) zur Anwendung.



### 1.6.2. Rücknahme von Entscheidungen

(1) Gemäß Art. 8 ZK ist eine begünstigende Entscheidung zurückzunehmen (d.h. für ungültig zu erklären),

- wenn sie aufgrund unrichtiger oder unvollständiger Tatsachen ergangen ist,
- dem Antragsteller die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachen bekannt war oder vernünftigerweise hätte bekannt sein müssen und
- sie aufgrund der richtigen und vollständigen Tatsachen nicht hätte ergehen dürfen.

Tatsachen sind objektiv gegebene Sachverhalte, die für die Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand relevant sind. Keine Tatsachen sind daher Vermutungen, Verdachtsmomente, Schätzungen, Bewertungen oder andere Schlussfolgerungen sowie rechtliche Würdigungen, wohl aber Vorfragenentscheidungen anderer Behörden.

Die unrichtigen oder unvollständigen Tatsachen müssen für die begünstigende Entscheidung kausal gewesen sein und diese muss sich bei Berücksichtigung der richtigen und vollständigen Tatsachen als rechtswidrig erweisen. Für die Beurteilung der Rechtswidrigkeit ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem die begünstigende Entscheidung durch eine innerdienstliche Maßnahme nicht mehr geändert werden konnte (wenn sie also z.B. bereits zur Post gegeben war).

Eine Rücknahme setzt voraus, dass dem Antragsteller betreffs der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachen vorsätzliches ("bekannt sein") oder grob fahrlässiges Verhalten ("bekannt sein müssen") vorzuwerfen ist. Dieses Verschulden ist nach der Lage des Einzelfalls zu beurteilen, wobei arg. "vernünftigerweise" ein objektiver Maßstab anzulegen ist (Sicht des Durchschnittsbeteiligten, durch persönliche Umstände allein bedingte Unkenntnis vermag nicht gutgläubig zu machen). Es kommt dabei nicht nur auf das Verhalten des Antragstellers selbst an, sondern auch auf das seiner Vertreter oder Besorgungsgehilfen.

Liegen die genannten Voraussetzungen für eine Rücknahme der begünstigenden Entscheidung vor, besteht keinerlei Ermessensspielraum der Zollbehörden. Hat sich die Rechtslage seit dem Ergehen der begünstigenden Entscheidung aber derart geändert, dass sich die Entscheidung nach der neuen Rechtslage unter Zugrundelegung der richtigen und vollständigen Tatsachen nicht weiter als rechtswidrig erweist, dann darf eine Rücknahme insoweit nicht erfolgen.

(2) Gemäß Art. 8 Abs.2 ZK ist die Rücknahme der Entscheidung allen Personen bekannt zu geben, an die auch die Entscheidung gerichtet war. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist die Rücknahme den Gesamtrechtsnachfolgern bekannt zu geben, im Fall einer nach dem Zollrecht zulässigen Einzelrechtsnachfolge (z.B. nach Art. 90 ZK betreffs des Verfahrensinhabers oder nach Art. 103 ZK betreffs des Lagerhalters) hat die Bekanntgabe auch an den Einzelrechtsnachfolger zu erfolgen.

(3) Gemäß Art. 8 Abs.3 ZK gilt die Rücknahme ab dem Zeitpunkt, zu dem die zurückgenommene Entscheidung ergangen ist (Wirkung "ex tunc"). Die zurückgenommene Entscheidung gilt damit rückwirkend als nicht ergangen. Wird also z.B. die Bewilligung eines Nichterhebungsverfahrens (Art. 84 Abs.1 Buchstabe a ZK) zurückgenommen, gelten die aufgrund der Bewilligung abgabenfrei abgefertigten Waren als ohne gültige Bewilligung abgefertigt und ist eine Nacherhebung der gemäß Art. 204 Abs.1 Buchstabe b ZK entstandenen Zollschuld durchzuführen.

(4) Eine zeitliche Begrenzung der Rücknahme ist gemeinschaftsrechtlich nicht vorgesehen.

### **1.6.3. Widerruf und Änderung von Entscheidungen**

(1) Gemäß Art. 9 Abs.1 ZK ist eine begünstigende Entscheidung zu widerrufen oder zu ändern, wenn in anderen als den in Art. 8 ZK bezeichneten Fällen eine oder mehrere der Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind.

Fehlende Voraussetzungen - die die Entscheidung von Anfang an rechtswidrig machen - können sowohl in einer unrichtigen oder unvollständigen Tatsachenfeststellung als auch in einer unrichtigen rechtlichen Subsumtion begründet sein.

Kraft ausdrücklicher Subsidiaritätsklausel ist aber jedenfalls Art. 8 ZK anzuwenden, wenn dessen Voraussetzungen gegeben sind. Entscheidungen, die mangels Verschuldens oder mangels Nachweisbarkeit von Verschulden im Sinn des Art. 8 ZK nicht zurückgenommen werden können, sind gemäß Art. 9 Abs.1 ZK zu widerrufen oder zu ändern.

War die Entscheidung rechtmäßig, sind in der Folge aber eine oder mehrere der Voraussetzungen infolge einer Änderung in der Rechtsgrundlage oder im Sachverhalt weggefallen, dann hat eine Anpassung der Entscheidung zu erfolgen. Ein Anpassungsbedarf kann sich im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz - bezogen auf die Konkurrenzsituation der Wirtschaftsbeteiligten - aber auch aus der Änderung einer ständigen Verwaltungspraxis ergeben.

Der Widerruf bzw. die Änderung gemäß Art. 9 Abs.1 ZK ist nicht in das Ermessen der Zollbehörden gestellt, lediglich die konkrete Art ihres Vorgehens (Widerruf oder Änderung) und der konkrete Zeitpunkt ihres Vorgehens. Eine Änderung (das ist ein Teilwiderruf) wird in Betracht kommen, wenn eine rechtswidrige Entscheidung unter Berücksichtigung der geänderten Rechts- oder Sachlage zum Teil rechtmäßig oder aber eine rechtmäßige Entscheidung im Hinblick auf die geänderten Verhältnisse zum Teil anpassungsbedürftig geworden ist.

(2) Gemäß Art. 9 Abs.2 ZK kann eine begünstigende Entscheidung widerrufen werden, wenn die Person, an die sie gerichtet ist, einer ihr durch diese Entscheidung auferlegten Verpflichtung (Auflage) nicht nachkommt.

Die Nichteinhaltung von Verpflichtungen (Auflagen), die unmittelbar auf einer gesetzlichen Regelung (z.B. ZK-DVO) beruhen, kann im Fall des Zuwiderhandelns nicht nach Art. 9 ZK, sondern ausschließlich nach den in dieser gesetzlichen Regelung festgelegten Modalitäten widerrufen werden.

Der Widerruf steht im pflichtgemäßen Ermessen der Zollbehörde. Im Rahmen der Ermessensübung ist neben der Gewichtigkeit der missachteten Auflage auch das Verhalten des Verpflichteten (z.B. Fortsetzung des auflagenwidrigen Verhaltens trotz Abmahnung) zu berücksichtigen. War die Auflage selbst allerdings rechtswidrig, darf bei Zuwiderhandeln nicht widerrufen werden.

Gemäß Art. 3 ZK-DVO ist aber eine begünstigende Entscheidung im Bereich der Sicherheitsleistungen dann zwingend zu widerrufen, wenn die begünstigte Person der von ihr eingegangenen Verpflichtung, auf die erste schriftliche Aufforderung der Zollbehörden die angeforderten Beträge zu zahlen, nicht nachkommt.

(3) Für die Bekanntgabe des Widerrufs gilt das zu Punkt 1.6.2. Nr. 2 Gesagte (Art. 9 Abs.3 ZK).

(4) Gemäß Art. 9 Abs.4 ZK wird der Widerruf oder die Änderung der Entscheidung mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe (Zustellung) wirksam (Wirkung "ex nunc", also keine rückwirkende Kraft). Der Widerruf gilt daher nicht für Waren, die im Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Widerrufs einer Bewilligung aufgrund der widerrufenen Bewilligung bereits in ein Verfahren übergeführt worden sind. Die Zollbehörde kann jedoch verlangen, dass diese Waren innerhalb einer von ihr festgesetzten Frist eine zulässige zollrechtliche Bestimmung erhalten (Art. 4 ZK-DVO).

Gemäß Art. 9 Abs.4 zweiter Satz ZK können die Zollbehörden das Wirksamwerden des Widerrufs oder der Änderung in Ausnahmefällen auf einen späteren Zeitpunkt verschieben, soweit berechnigte Interessen des Entscheidungsadressaten es erfordern. Diesbezüglich besteht Ermessen der Zollbehörden, in dessen Rahmen zu prüfen ist, ob die berechtigten Interessen der Partei gegenüber dem öffentlichen Interesse am sofortigen Wirksamwerden des Widerrufs überwiegen.

(5) Betreffs der zeitlichen Begrenzung des Widerrufs gilt das zu Punkt 1.6.2. Nr. 4 Gesagte.

## **1.7. Unwirksame Entscheidungen**

Art. 10 ZK betreffend unwirksame Entscheidungen hat im Hinblick darauf, dass die BAO nur rechtswidrige und damit anfechtbare, nicht aber unwirksame (nichtige) Entscheidungen kennt, keinen Anwendungsbereich.

## **1.8. Anwendbarkeit von Bescheidberichtigungsinstrumenten der BAO und des ZollG 1988 außerhalb von Rechtsmittelverfahren**

Da das gemeinschaftliche Zollrecht die Möglichkeit zur Nacherhebung bzw. zu Erstattung/Erlass von Abgaben ohne Rücksicht auf die eingetretene Rechtskraft und damit Bestandskraft von Abgabenbescheiden generell innerhalb gesetzlich festgelegter Fristen für zulässig erklärt (Art. 220f. ZK bzw. Art. 236 ZK), sind im Rahmen des Geltungsbereichs dieser Bestimmungen die in der BAO enthaltenen, eine Korrektur von Bescheiden ermöglichenden Rechtsinstrumente (§§ 293, 293a, 293b, 295, 299 und 303 BAO) auf Abgabenbescheide nicht mehr anwendbar. Allfällige Anträge sind sinngemäß als Anträge auf Nacherhebung bzw. Erstattung/Erlass zu behandeln.

Soweit Nacherhebung bzw. Erstattung/Erlass im Sinne des neuen Zollrechts nicht greift (bei Zolischuldentstehung vor dem Beitritt aufgrund der Bestimmungen des ZollG 1988) oder aber bei anderen als Abgabenbescheiden sind diese Rechtsinstrumente weiterhin anwendbar. Bei Abgabenbescheiden sind jedoch gemäß § 122 Abs. 2 ZollR-DG die Verjährungsfristen des Art. 221 Abs. 3 und 4 ZK iVm § 74 Abs. 2 ZollR-DG zu beachten.

## **2. Rechtsbehelf (Art. 243 bis 246 ZK, §§ 85a bis 85f ZollR-DG)**

### **2.1. Vorgaben des gemeinschaftlichen Zollrechts**

Im Titel VIII des ZK werden (in bloß vier Artikeln) gemeinschaftsrechtliche Mindeststandards für das Rechtsbehelfsverfahren (Rechtsmittelverfahren) in zollrechtlichen Angelegenheiten aufgestellt.

So kann gemäß Art. 243 Abs. 1 ZK jede Person einen Rechtsbehelf einlegen gegen Entscheidungen (Art. 4 Nr. 5 ZK, dieser Begriff umfasst nicht nur Bescheide, sondern auch so genannte faktische Amtshandlungen) der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts (Art. 1 ZK), die sie unmittelbar und persönlich betreffen. Unmittelbar und persönlich betroffen ist der Adressat der Entscheidung, weiters der Gesamtrechtsnachfolger und auch Dritte, die nach dem Zollrecht als Einzelrechtsnachfolger in Betracht kommen (z.B. der Verfahrensinhaber nach Art. 90 ZK oder der Lagerhalter nach Art. 103 ZK). Die Behauptung einer Beschwer oder einer Rechtsverletzung durch die Entscheidung ist nicht erforderlich.

Einen Rechtsbehelf kann auch einlegen, wer bei den Zollbehörden eine Entscheidung auf dem Gebiet des Zollrechts beantragt hat, aber innerhalb der Frist nach Art. 6 Abs. 2 ZK keine Entscheidung erhalten hat (Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Behörde: Säumnis).

Nach Art. 243 Abs. 2 ZK hat das mitgliedstaatliche Verfahrensrecht ein zweistufiges Rechtsbehelfsverfahren zu gewährleisten und zwar

- auf einer ersten Stufe bei der vom Mitgliedstaat dafür bestimmten Zollbehörde und
- auf einer zweiten Stufe bei einer unabhängigen Instanz, also entweder einem Gericht oder einer gleichwertigen speziellen Stelle.

Gemäß Art. 245 ZK ist die Regelung der Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens den Mitgliedstaaten überlassen.

Gemäß Art. 246 ZK sind die Bestimmungen des Titels VIII des ZK über den Rechtsbehelf nicht auf Entscheidungen anwendbar, die auf der Grundlage des Finanzstrafrechts ergehen.

## **2.2. Regelung der Einzelheiten durch das ZollR-DG iVm der BAO**

### **2.2.1. Allgemeines**

Mit den §§ 85a bis 85e ZollR-DG in der Fassung der 3. ZollR-DG-Novelle, BGBl. I Nr. 13/1998, wurde in Durchführung des Art. 245 ZK ein den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechendes Rechtsbehelfsverfahren geschaffen. Das Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe wurde in weiterer Folge durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002 in das Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat eingegliedert.

Aus Gründen der Rechtsvereinheitlichung ist das Rechtsbehelfsverfahren aber nicht nur im Rahmen des Geltungsbereichs des § 2 Abs. 1 und 2 ZollR-DG (also auf die sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben und Nebenansprüche) anzuwenden (so § 85a Abs. 1 ZollR-DG), sondern gemäß § 85f leg. cit. darüber hinaus auch in allen anderen Bereichen der sachlichen Zuständigkeit der Zollbehörden, so insbesondere auf dem Gebiet der Ausfuhrerstattung, der innergemeinschaftlichen Verbrauchsteuern und des Altlastenbeitrages.

Zu beachten ist weiters, dass die Regelungen der §§ 85a bis 85f ZollR-DG als *leges speciales* den Regelungen der BAO vorgehen.

### **2.2.2. Rechtsbehelf der ersten Stufe (Berufung)**

Gemäß § 85a Abs. 1 ZollR-DG kann - soweit in Abgabenvorschriften ein Rechtsbehelf nicht für unzulässig erklärt wird - auf einer ersten Rechtsbehelfsstufe (d.h. gegen ein Tun oder Unterlassen einer funktionell als erste Instanz tätig gewordenen Zollbehörde) der Rechtsbehelf der Berufung erhoben werden.

#### **2.2.2.1. Arten der Berufung**

Diese Berufung kann eingelegt werden

1. gegen Entscheidungen (Bescheide) der Zollbehörden,
2. wegen der Behauptung einer Rechtsverletzung durch Ausübung unmittelbarer Befehls- oder Zwangsgewalt durch ein Zollorgan (faktische Amtshandlung),
3. wegen Verletzung der Entscheidungspflicht, wenn eine Zollbehörde entgegen Art. 6 Abs. 2 ZK über einen Antrag nicht innerhalb einer im geltenden Recht festgelegten Frist, insbesondere innerhalb der Sechsmonatsfrist gemäß § 311 Abs. 2 erster Satz BAO oder innerhalb der Fristen gemäß Art. 7 Abs. 1 ZK-DVO entscheidet (Säumigkeit).

### **2.2.2.2. Einbringung der Berufung**

Gemäß § 85a Abs. 2 ZollR-DG ist die Berufung gegen Entscheidungen der Zollstellen (gemäß § 4 Abs. 2 Z 13 ZollR-DG Zollämter sowie die ihnen zugeordneten Organisationseinheiten) sowie die Berufung gegen die Ausübung unmittelbarer Befehls- oder Zwangsgewalt durch ein Zollorgan beim örtlich zuständigen Zollamt (Hinweis auf die Regelungen des AVOG sowie der Wirtschaftsraum - Zollämter - Verordnung), die Berufung gegen Entscheidungen sonstiger Zollbehörden (Zollamt Salzburg/Erstattungen, Bundesministerium für Finanzen) bei diesen einzubringen. Die Berufung wegen Säumigkeit ist beim örtlich zuständigen Zollamt bzw. im Falle der Säumigkeit des Bundesministers für Finanzen bei diesem einzubringen.

Die Einbringung einer Berufung per e-mail ist mangels entsprechender Verordnung im Sinn des § 86a erster Satz BAO nicht zugelassen. Eine Berufung mittels e-mail ist daher rechtlich nicht wirksam eingebracht, sodass auch keine bescheidmäßige Zurückweisung der Berufung gem. § 273 BAO bzw. ein Mängelbehebungsauftrag in Betracht kommen. Aus Gründen der Bürgerfreundlichkeit und der Zweckmäßigkeit ist jedoch die Partei mit formloser Mitteilung darüber zu informieren, dass keine wirksame Einbringung der Berufung vorliegt und daher eine Eingabe der Berufung auf schriftlichem, telegraphischem oder fernschriftlichem Weg bzw. mit Telekopierer (Telefaxgerät) zu erfolgen hat, welche hierauf mit dem Datum der zulässigen Einbringung wirksam wird.

Gemäß § 85b Abs. 1 ZollR-DG steht ein Berufungsrecht gegen einen Eingangsabgabenbescheid innerhalb der dem Anmelder offen stehenden Berufungsfrist auch dem gesamtschuldnerischen Warenempfänger zu, der die Waren vom Anmelder übernommen hat.

### **2.2.2.3. Frist und Inhalt der Berufung**

Die Berufungsfrist bei Entscheidungen bestimmt sich weiterhin nach § 245 BAO, die Berufungsfrist bei faktischen Amtshandlungen beträgt einen Monat ab dem Zeitpunkt, in dem der Berufungswerber von der Ausübung unmittelbarer Befehls- oder Zwangsgewalt Kenntnis erlangt hat, sofern er aber durch sie behindert war, von seinem Berufungsrecht Gebrauch zu machen, ab dem Wegfall dieser Behinderung. Für Säumnisberufungen besteht keine Befristung.

Der gesetzlich erforderliche Inhalt von Berufungen gegen Bescheide ist weiterhin dem § 250 BAO zu entnehmen, der maßgebliche Inhalt von Berufungen gegen faktische Amtshandlungen und bei Verletzung der Entscheidungspflicht ist im § 85b Abs. 1 ZollR-DG unmittelbar geregelt.

Gemäß § 85b Abs. 2 ZollR-DG hat die Berufungsbehörde bei sonstiger Säumnis binnen sechs Monaten nach Einlangen der Berufung mit Berufungsvorentscheidung zu entscheiden. Die Sechsmonatsfrist kann unter den Voraussetzungen des Art. 6 Abs. 2 ZK überschritten werden (Art. 243 Abs. 1 UnterAbs. 2 ZK).

#### **2.2.2.4. Berufungsbehörde**

Berufungsbehörde ist gemäß § 85b Abs. 2 ZollR-DG stets die Behörde, bei der die Berufung gemäß § 85a Abs. 2 leg.cit. einzubringen ist. Sie entscheidet mittels Berufungsvorentscheidung, die mit Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) bekämpfbar ist.

Es ist zu beachten, dass die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung einen zwingenden Verfahrensschritt darstellt und sich diese Regelung damit grundlegend von der nunmehr nicht mehr anzuwendenden Regelung des § 276 BAO unterscheidet.

#### **2.2.2.5. Berufungsverfahren und Art der Entscheidung**

Gemäß § 85b Abs. 3 ZollR-DG hat die Berufungsbehörde, soweit nicht ein Zurückweisungsgrund vorliegt, in der Sache selbst (meritorisch) zu entscheiden. Sie hat sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung den Fall nach eigener Anschauung zu beurteilen und kann eine angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung abändern (reformatorsche Entscheidung) oder aufheben (kassatorische Entscheidung) oder die Berufung als unbegründet abweisen.

##### **2.2.2.5.1. Abänderung**

Eine Abänderung kann nur innerhalb derjenigen Grenzen erfolgen, die vom erstinstanzlichen Bescheid bzw. von seinem Spruch vorgegeben werden. Diese Grenzen werden immer dann überschritten, wenn die Rechtsbehelfsinstanz einen bisher nicht herangezogenen Sachverhalt zur Anwendung bringt (mangelnde Sachidentität).

Das bedeutet praktisch, dass die Berufungsbehörde ihrerseits einen höheren oder niedrigeren Betrag der im erstinstanzlichen Bescheid vorgeschriebenen Abgabe festsetzen oder für die vorgeschriebene Abgabe einen anderen Tatbestand heranziehen kann. Sie kann hingegen nicht eine Abgabe erstmalig zur Vorschreibung bringen oder die Abgaben gegenüber einem anderen Zollschuldner geltend machen.

*Beispiele für zulässige Abänderungen:*

*Die Berufungsbehörde erkennt, dass dem Berufungswerber nicht nur die im erstinstanzlichen Bescheid genannten Schmuggelfahrten zur Last zu legen sind, sondern darüber hinaus auch zwei weitere Fahrten. In ihrer Entscheidung schreibt sie*



*die Abgaben für die zwei zusätzlichen Fahrten vor (jedoch erforderlich: Wahrung des rechtlichen Gehörs!).*

*Die Berufungsbehörde kommt zu dem Schluss, dass die Zollschuldentstehung im vorliegenden Fall weiter zurückliegt, als von der ersten Instanz angenommen worden ist. Dementsprechend schreibt sie für einen längeren Zeitraum als der erstinstanzliche Bescheid die Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vor.*

*Die Berufungsbehörde ist der Ansicht, dass die Zollschuld im vorliegenden Fall nicht nach Art. 203 ZK, sondern nach Art. 204 ZK entstanden ist und ändert in ihrer Entscheidung den Spruch des erstinstanzlichen Bescheids entsprechend ab.*

*Beispiele für unzulässige Abänderungen:*

*Im Rahmen des Marktordnungsrechts wird erstmalig in der Berufungsvorentscheidung eine Sanktion verhängt.*

*Die Berufungsbehörde schreibt erstmalig eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vor, auf die in der erstinstanzlichen Entscheidung vergessen worden ist.*

#### **2.2.2.5.2. Aufhebung**

In Fällen, in denen eine Abänderung nicht möglich ist, oder in Fällen, in denen die erstinstanzliche Entscheidung bloß formeller Natur ist (z.B. Zurückweisung), muss mit Aufhebung vorgegangen werden, wenn sich die Berufungsbehörde der Rechtsauffassung der ersten Instanz nicht anschließt.

#### **2.2.2.6. Berufung gegen faktische Amtshandlungen, Säumnisberufung**

Wird einer Berufung gegen die Ausübung unmittelbarer Befehls- oder Zwangsgewalt ganz oder teilweise stattgegeben, so ist dieser Verwaltungsakt insoweit für rechtswidrig zu erklären. Die Berufungsvorentscheidung im Fall der Verletzung der Entscheidungspflicht hat über den bei der säumigen Behörde gestellten Antrag abzusprechen; eine Säumnisberufung ist jedoch abzuweisen, wenn die Verletzung der Entscheidungspflicht nicht auf ein überwiegendes Verschulden der Zollbehörde zurückzuführen ist.

#### **2.2.2.7. Zweite Berufungsvorentscheidung**

Eine zweite Berufungsvorentscheidung darf - außer wenn sie sämtlichen Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die eine Beschwerde (siehe Punkt 2.2.3.) eingelegt haben, schriftlich oder niederschriftlich zustimmen und die Beschwerdefrist für alle Beschwerdeberechtigten abgelaufen ist. Weitere Berufungsvorentscheidungen dürfen nicht ergehen.

#### **2.2.3. Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Beschwerde)**

Gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG kann auf einer zweiten Rechtsbehelfsstufe Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat eingelegt werden.

Dabei gelten gem. § 85c Abs. 8 ZollR-DG für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, soweit nicht die Regelungen des ZollR-DG entgegenstehen. Es gelten daher die nachfolgenden Besonderheiten.

#### **2.2.3.1. Arten der Beschwerde**

Diese Beschwerde kann erhoben werden

1. gegen Berufungsvorentscheidungen der Berufungsbehörden,
2. wegen Verletzung der Entscheidungspflicht, wenn eine Berufungsbehörde entgegen Art. 6 Abs. 2 ZK nicht innerhalb der gemäß § 85b Abs. 2 ZollR-DG festgelegten sechs Monate nach Einlangen der Berufung eine Berufungsvorentscheidung erlässt (Säumigkeit). Eine Aussetzung der Berufungsvorentscheidung gemäß § 85b Abs. 3 ZollR-DG iVm § 281 BAO verhindert eine Säumigkeit der Berufungsbehörde.

#### **2.2.3.2. Einbringung, Fristen und Beschwerdelegitimation**

Beschwerden sind bei einer der Außenstellen des unabhängigen Finanzsenates einzubringen, Beschwerden gegen Berufungsvorentscheidungen können auch bei jener Behörde eingebracht werden, die diese Entscheidung erlassen hat. Die eingebrachten Beschwerden sind in der Folge von Amts wegen unverzüglich an den unabhängigen Finanzsenat weiterzuleiten.

Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat ab dem Zeitpunkt der Zustellung der Berufungsvorentscheidung; für Säumnisbeschwerden besteht keine Befristung.

Zur Einbringung der Beschwerde ist jeder befugt, an den die Berufungsvorentscheidung ergangen ist, bei Verletzung der Entscheidungspflicht derjenige, über dessen Berufung nicht fristgerecht entschieden wurde.

Im Falle der Zurücknahme einer Beschwerde ist der Bescheid, mit dem die Berufung als gegenstandslos erklärt wird, gem. § 256 BAO von der Abgabenbehörde - d.h. entweder der Abgabenbehörde I. Instanz oder der Rechtsmittelbehörde - zu erlassen.

#### **2.2.3.3. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat**

Gemäß § 85c Abs. 3 ZollR-DG entscheiden über die Beschwerden der zur Erledigung bestellte Referent (dies kann auch der Vorsitzende sein) oder unter bestimmten Voraussetzungen alle drei Mitglieder des Berufungssenates. Die Mitglieder der Berufungssenate sind in von den

Zollbehörden zu vollziehenden Angelegenheiten gem. § 85c Abs. 4 ZollR-DG alle hauptberuflich tätig, d.h. es erfolgt keine Laienbeteiligung.

#### **2.2.3.4. Entscheidung**

Der Referent bzw. der Senat hat, soweit kein Zurückweisungsgrund vorliegt, grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Er kann eine angefochtene Entscheidung nach jeder Richtung hin abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Unter bestimmten Voraussetzungen ist die Aufhebung und Zurückverweisung an die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe möglich. Hinsichtlich der Zulässigkeit von Abänderungen wird auf Punkt 2.2.2.5.1. verwiesen.

##### **2.2.3.4.1. Aufhebung**

Der unabhängige Finanzsenat kann in seiner Entscheidung auch die erstinstanzliche Entscheidung aufheben (VwGH 2003/16/009), indem er der Beschwerde stattgibt und der Spruch der Berufungsvorentscheidung dahingehend geändert wird, dass der mit Berufung bekämpfte Erstbescheid aufgehoben wird (z.B. wegen Unzuständigkeit). Eine bloße Aufhebung der Berufungsvorentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts wäre nicht zulässig, da eine Aufhebung als Sachentscheidung nur erfolgen darf, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt. Durch die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung wäre aber die Berufung nach wie vor unerledigt und es müßte sehr wohl eine weitere Sachentscheidung ergehen.

Nach der Aufhebung der erstinstanzlichen Entscheidung ist zu beurteilen, ob eine neuerliche Sachentscheidung zu ergehen hat (zB bei Aufhebung wegen unzuständigkeit, Abgabenvorschreibung durch die zuständige Behörde).

Die Frist für die (Festsetzungs-)Verjährung wird gemäß Art. 221 Abs. 3 ZK ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gemäß Art. 243 eingelegt wird und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

##### **2.2.3.5. Abgrenzung der Berufungs(vor)entscheidung zu Erlass/Erstattung gemäß Art. 236 ZK**

Entschließt sich der unabhängige Finanzsenat im Zuge des Berufungsverfahrens zur Abänderung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung im Sinne einer Minderung der Abgabenschuld, bewirkt dies vom Ergebnis her einen Erlass oder eine Erstattung des betroffenen Abgabebetrages. Dieses Ergebnis beruht jedoch allein auf der Berufungsentscheidung als solcher, nicht auf einer Maßnahme gemäß Art. 236 ZK. Es ist daher weder erforderlich noch sachlich richtig, eine Berufungsentscheidung zur Legitimation

der in ihr festgesetzten Schuldminderung auf Art. 236 ZK zu stützen. Diese Ausführungen gelten in gleicher Weise für die von der Berufungsbehörde erlassene Berufungsvorentscheidung.

Ein/e Erlass/Erstattung gemäß Art. 236 ZK kann ebenso wie eine Nacherhebung gemäß Art. 221 ZK immer nur durch die Abgabenbehörde erster Instanz ausgesprochen werden. Im Berufungs- oder Beschwerdeverfahren erfolgen derartige Maßnahmen kraft der den Rechtsbehelfsinstanzen als Ausfluss des Rechtsbehelfsverfahrens zukommenden Befugnisse.

#### **2.2.3.6. Aufgaben der Zollämter im Rechtsbehelfsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat**

Die Aufgaben der "Amtspartei" gem. § 85c Abs. 5 und 7 ZollR-DG im Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe vor dem unabhängigen Finanzsenat sind gemäß § 14 AVOG von den in § 2 Abs. 1 Wirtschaftsraum – Zollämter – Verordnung genannten Zollämtern für ihren Zuständigkeitsbereich wahrzunehmen.

§ 85c Abs. 5 und 7 ZollR-DG gelten im Wege des § 85f ZollR-DG auch für Verbrauchsteuern und das AISAG. Es ist jedoch zu unterscheiden zwischen der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen eine Entscheidung des UFS in einer Angelegenheit, die das AISAG betrifft, und einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen einen Feststellungsbescheid der Bezirksverwaltungsbehörde gemäß § 10 Abs. 3 AISAG (siehe dazu auch Pkt. 2.2.4.)

Die Zuständigkeit der Zollämter Salzburg, Graz und Innsbruck als „Amtspartei“ für die örtlichen Bereiche ihrer Bundesländer sowie des Zollamts Salzburg/Erstattungen für Ausfuhrerstattungen im Rahmen des Marktordnungsrechts ergibt sich bereits aus der allgemeinen Regelung im AVOG (§ 14).

Zu den Aufgaben der „Amtspartei“ zählen insbesondere

- die Vorlage einer Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (§ 276 Abs. 6 BAO iVm § 85c Abs. 8 ZollR-DG);
- der Erörterungstermin (§ 279 Abs. 3 BAO)
- der mündliche Verhandlungstermin (§ 85c Abs. 5 ZollR-DG)
- die Erstattung von Stellungnahmen im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof über dessen Aufforderung,

- die Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG.

Die Vorlage der Akten bzw. einer bei der belangten Behörde eingebrachten Beschwerde an den UFS erfolgt unter Verwendung des Vordruckes Verf 46.

#### **2.2.3.7. Vorgangsweise bei der Erhebung einer Amtsbeschwerde**

Ob im Einzelfall eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG erhoben werden soll oder nicht, ist von den zur Erhebung der Amtsbeschwerde zuständigen Zollämtern zu prüfen. Im Rahmen dieser Prüfung ist vor Erhebung einer beabsichtigten Amtsbeschwerde jedenfalls die Genehmigung des bundesweiten Fachbereichs, in Fragen der Ausfuhrerstattung des BMF, Abt. IV/7, einzuholen.

Auch wenn das Zollamt von sich aus im konkreten Einzelfall keine Amtsbeschwerde für erforderlich hält, hat in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung innerhalb der für eine Amtsbeschwerde offen stehenden Frist eine Kontaktaufnahme mit dem bundesweiten Fachbereich bzw. dem BMF, Abt. IV/7 zu erfolgen.

#### **2.2.3.8. Fälle von grundsätzlicher Bedeutung**

Fälle von grundsätzlicher Bedeutung liegen bei folgenden Konstellationen vor:

- Die Berufungsentscheidung widerspricht der Dienstanweisung oder
- es gibt bislang in der Dienstanweisung keine einheitliche Auslegung für das aufgeworfene Problem oder
- der Berufungsentscheidung liegt ein binnengrenzüberschreitendes Verfahren (sog. Einzige Bewilligung) zugrunde oder
- es liegen sonstige Gründe vor, die für eine Befassung des bundesweiten Fachbereichs oder des BMF, Abt. IV/7 sprechen.

Auch allgemeine Fragen im Zusammenhang mit der Erhebung einer VwGH-Beschwerde (Fristen, Verfahren etc.) können an den bundesweiten Fachbereich herangetragen werden. Weiters ist darauf zu achten, dass sobald in einem Rechtsbehelfsverfahren grundsätzliche Fragen (zB Bescheidqualität automationsunterstützter Erledigungen) erörtert werden, der bundesweite Fachbereich zu verständigen ist, und zwar schon vor dem Stadium der Erhebung einer Amtsbeschwerde, erforderlichenfalls auch schon im Rechtsbehelfsverfahren erster Stufe.

### 2.2.3.9. Aussetzung gleich gelagerter Verfahren

Ist wegen einer gleichen oder ähnlichen Rechtsfrage bereits ein Verfahren vor dem VwGH oder auch dem UFS anhängig, kann es im Einzelfall zweckmäßig sein, gleich gelagerte Verfahren bis zur Entscheidung des VwGH bzw. des UFS gemäß Art. 6 ZK iVm § 281 BAO auszusetzen.

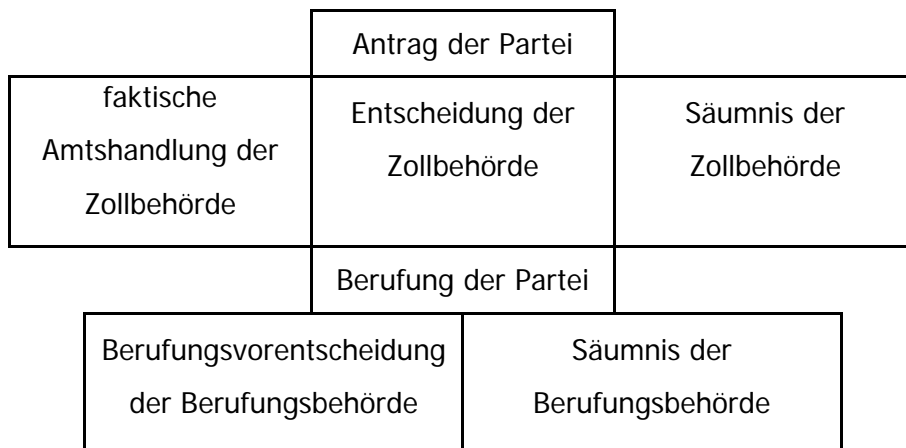
### 2.2.4. Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof

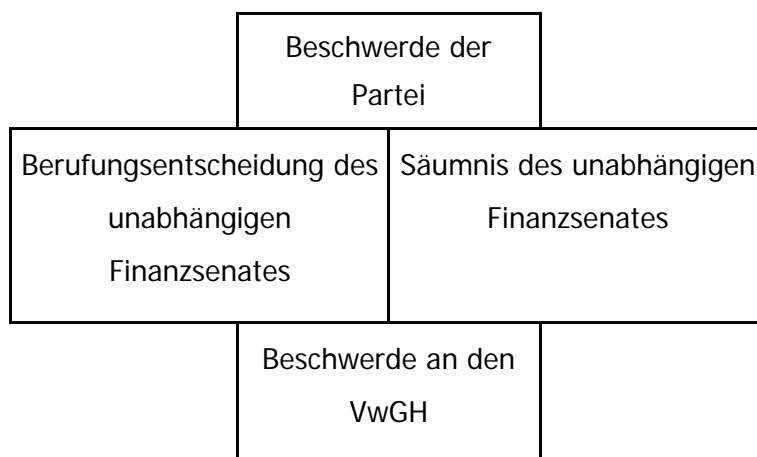
Gegen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenats sowie bei Verletzung der Entscheidungspflicht durch diesen stehen die Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 B-VG bzw. die Säumnisbeschwerde gemäß Art. 132 B-VG iVm § 27 Abs. 1 VwGG an den Verwaltungsgerichtshof zu.

Darüber hinaus kann auch die Berufungsbehörde der ersten Stufe gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG iVm Art. 131 Abs. 2 B-VG gegen die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erheben. Wurde die Berufung beim Bundesminister für Finanzen eingelegt, steht das Beschwerderecht diesem zu. Die Beschwerde kann sowohl zugunsten als auch zum Nachteil der Parteien erhoben werden. Die Beschwerdefrist beginnt mit der Zustellung der Berufungsentscheidung an den Beschwerdeführer zu laufen.

Gemäß § 10 Abs. 3 AISAG iVm § 4 Wirtschaftsraum – Zollämter – Verordnung wird den Zollämtern Wien, Klagenfurt, Linz, Salzburg, Graz, Innsbruck und Feldkirch das Recht eingeräumt, gegen Feststellungsbescheide Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 Abs. 2 B-VG zu erheben. Dabei ist die unter den Punkten 2.2.3.7. bis 2.2.3.9. angeführte Vorgangsweise zu beachten.

### 2.2.5. Ablaufschema des Rechtsbehelfsverfahrens





### 2.2.6. Unabhängigkeit

Die Mitglieder des unabhängigen Finanzsenates sind kraft Verfassungsbestimmung (§ 85d ZollR-DG) in der Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden.

## 2.3. Aussetzung der Vollziehung (Art. 244 und 222 Abs. 2 ZK)

### 2.3.1. Allgemeines

Gemäß Art. 7 ZK sind Entscheidungen der Zollbehörden sofort vollziehbar. Demgemäß wird auch die Vollziehung einer durch Einlegung eines Rechtsbehelfs angefochtenen Entscheidung nicht ausgesetzt, es sei denn, es liegt einer der Aussetzungsgründe des Art. 244 UnterAbs. 2 ZK vor. Ohne Einlegung eines Rechtsbehelfs kann die Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabentrachtung in den Fällen des Art. 222 Abs. 2 ZK iVm Art. 876a ZK-DVO verfügt werden.

### 2.3.2. Aussetzungsgründe bei Einlegung eines Rechtsbehelfs

Gemäß Art. 244 UnterAbs. 2 ZK haben die Zollbehörden die Vollziehung einer angefochtenen Entscheidung ganz oder teilweise auszusetzen,

- wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder
- wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Bewirkt die angefochtene Entscheidung die Erhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, so ist die Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 UnterAbs. 3 ZK von einer Sicherheitsleistung abhängig zu machen. Sofern die Zollbehörde eine Sicherheit für erforderlich hält, hat sie diese ausdrücklich zu fordern, bevor über einen Aussetzungsantrag entschieden oder von Amts wegen ausgesetzt wird.

Eine Sicherheitsleistung braucht jedoch nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernststen Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte, d.h. wenn der Schuldner trotz zumutbaren Anstrengungen nicht imstande ist, Sicherheit zu leisten, ohne seine wirtschaftliche Lage oder soziale Stellung zu gefährden. Bei der Abstandnahme von der Sicherheitsleistung handelt es sich um eine an Voraussetzungen gebundene Ermessensentscheidung. Demgemäß kann die Sicherheitsleistung gemäß Art. 192 Abs. 2 ZK auch niedriger als die gegebene Abgabenschuld bemessen werden. Auf Art. 189 ZK und die §§ 68 und 68a ZollR-DG wird hingewiesen.

Begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit liegen vor, wenn neben den für die Rechtmäßigkeit der Entscheidung sprechenden Umständen auch gewichtige (wenn auch nicht überwiegende) gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe gegeben sind, die die Beurteilung einer Rechtsfrage oder eines Sachverhalts nicht mit der erforderlichen Sicherheit zulassen. Demgemäß sind die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen.

Ein unersetzbarer Schaden könnte dem Beteiligten dann entstehen, wenn die Vollziehung zu einem schweren und nicht wieder gutzumachenden Schaden führen würde oder gar die wirtschaftliche Existenz des Beteiligten zu vernichten droht (strenger Maßstab). Die Vollziehung der Entscheidung muß für die Gefahr der Entstehung eines unersetzbaren Schadens ursächlich sein. Eine Aussetzung der Vollziehung ist nicht zu verfügen, wenn die Gefahr der Entstehung eines unersetzbaren Schadens durch die Gewährung von Zahlungserleichterungen vermieden werden kann.

Bei der Entscheidung über das Vorliegen der Aussetzungsgründe steht den Zollbehörden kein Ermessen zu.

### **2.3.3. Aussetzungsverfahren bei Einlegung eines Rechtsbehelfs**

Abgesehen von den dargestellten materiellrechtlichen Voraussetzungen für eine Aussetzung der Vollziehung (bei Abgabenbescheiden eine Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabentrichtung) und den Vorschriften über Sicherheitsleistung liegt es gemäß Art. 245 ZK in der Zuständigkeit Österreichs, die Einzelheiten des Aussetzungsverfahrens festzulegen. Daher ist die im § 212a BAO vorgesehene Aussetzung der Einhebung insoweit weiter anzuwenden, als diese Regelung durch Art. 244 ZK nicht überlagert und damit unanwendbar geworden ist (überlagert sind jedenfalls die im § 212a Abs. 1 und 2 BAO enthaltenen Einschränkungen auf Bescheide, die von einem Anbringen der Partei abweichen oder denen kein solches Anbringen zugrunde liegt, sowie die im Abs. 2 lit. b und c vorgesehenen



zusätzlichen Voraussetzungen). Die Verfahrensregelung des § 212a Abs. 3 ff BAO ist weiterhin anwendbar.

Zu beachten ist allerdings, dass die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO an einen Antrag der Partei gebunden ist, über den nach rechtsstaatlichen Grundsätzen mit Bescheid abzusprechen ist (Bewilligungsbescheid, Zurückweisungs- oder Abweisungsbescheid, Bescheid über den Ablauf der Aussetzung und einmonatige Nachfrist für die Abgabentrachtung). Gemäß Art. 244 UnterAbs. 2 ZK ist die Aussetzung aber nicht ausschließlich antragsgebunden, sondern grundsätzlich auch von amtswegen zu verfügen, wenn die Zollbehörde von sich aus zu dem Ergebnis kommt, dass ein Aussetzungsgrund gegeben ist (diese Maßnahme ist unabhängig von den Maßnahmen gemäß Art. 222 Abs. 2 ZK, siehe Punkt 2.3.4).

In solchen Fällen ist - anders als im Antragsverfahren gemäß § 212a BAO - eine bescheidmäßige Behandlung der Aussetzung nicht erforderlich, da die Aussetzung als solche eine Maßnahme darstellt, die bei gegebenen Voraussetzungen unmittelbar aufgrund des Gesetzes zu vollziehen ist. Da auch die amtswegige Aussetzung regelmäßig an eine Sicherheitsleistung gebunden ist, kommt es infolge der diesbezüglichen Kontakte mit der Partei jedenfalls zu einer Information derselben über die amtswegige Vorgangsweise (tatsächliche Aussetzung nach Prüfung der erforderlichen Voraussetzungen oder aber Abstandnahme wegen Fehlens der Voraussetzungen, tatsächliche Beendigung der Aussetzung durch Erlassen der Rechtsbehelfserledigung und Wiederaufleben oder Erlöschen der Zahlungspflicht).

In allen Fällen einer Aussetzung im Sinn des Art. 244 ZK sind Aussetzungszinsen gemäß § 212a Abs. 9 BAO (bei amtswegigem Vorgehen infolge des Gleichbehandlungsgrundsatzes in analoger Anwendung) zu entrichten und entfällt eine ansonsten gegebene Säumniszinspflicht.

#### **2.3.4. Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabentrachtung außerhalb von Rechtsbehelfsverfahren (Art. 222 Abs. 2 ZK iVm Art. 876a ZK-DVO)**

Gemäß Art. 222 Abs. 2 ZK iVm Art. 876a ZK-DVO haben die Zollbehörden auch in Fällen, in denen eine Partei keinen Rechtsbehelf gegen einen Abgabenbescheid einlegt, eine Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabentrachtung zu verfügen, wenn

1. die Partei den Antrag stellt,
  - a) eine Zollanmeldung für ungültig zu erklären, und dies Erfolg versprechend erscheint,

- b) einen Erlass gemäß Art. 236 iVm Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK oder gemäß Art. 238 oder 239 ZK zu gewähren, und die Zollbehörden der Ansicht sind, dass die hierfür erforderlichen Voraussetzungen jeweils erfüllt sind,
- c) in anderen als in lit. b erfassten Fällen einen Erlass gemäß Art. 236 ZK zu gewähren, und die gemäß Art. 244 UnterAbs. 2 ZK vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind,
- oder
2. die Zollbehörden der Ansicht sind, dass in den Fällen einer Beschlagnahme gemäß Art. 233 Buchstabe c, zweiter Gedankenstrich oder Buchstabe d ZK die Voraussetzungen für eine Einziehung gegeben sind, oder
3. in Fällen, in denen eine Zollschuld gemäß Art. 203 ZK entstanden ist, allerdings nur für den in Art. 203 Abs. 3 vierter Gedankenstrich genannten Schuldner (= Pflichteninhaber), sofern dieser nicht überdies auch nach einem der anderen Gedankenstriche Schuldner ist, bei der Erfüllung seiner Pflichten nicht offensichtlich fahrlässig gehandelt hat und zumindest noch ein weiterer Schuldner festgestellt wurde. Die Aussetzung ist auf ein Jahr begrenzt, die Zollbehörden können diese Frist jedoch in ausreichend begründeten Fällen verlängern. Ein Grund für die Verlängerung wäre beispielsweise, wenn ein anderer Schuldner als der Pflichteninhaber einen Rechtsbehelf eingelegt hat und dem Rechtsbehelfswerber selbst keine Aussetzung gewährt wurde.

In den Antragsfällen sowie in den Fällen der Z. 3 ist - sofern sich die Waren nicht mehr unter zollamtlicher Überwachung befinden - Sicherheitsleistung in Höhe des Abgabebetrages zu verlangen. Diese Sicherheit braucht jedoch nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernststen Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte. In Fällen der Z. 3 erübrigt sich die Forderung einer Sicherheitsleistung auch dann, wenn eine Sicherheit, die den gesamten Abgabebetrag abdeckt, bereits geleistet wurde und der Bürge noch nicht von seinen Verpflichtungen befreit worden ist. Bevor über einen Aussetzungsantrag entschieden wird, ist grundsätzlich die Partei zur Sicherheitsleistung aufzufordern; es sei denn, eine der genannten Ausnahmen von der Pflicht zur Sicherheitsleistung findet Anwendung.

Die Aussetzung endet in den Antragsfällen mit der Entscheidung über den Antrag, in den Fällen des Art. 233 ZK mit der rechtskräftigen Entscheidung über die Einziehung, in den Fällen der Z. 3 mit der Entrichtung der Forderung.

Wie bei der Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK ist auch hier zu unterscheiden, ob die Partei einen eigenen Antrag auf Aussetzung stellt oder nicht. Liegt ein solcher Antrag

vor, dann ist auch in den Fällen des Art. 222 Abs. 2 ZK im Sinne rechtsstaatlichen Vorgehens und des Gleichbehandlungsgrundsatzes der § 212a Abs. 3ff BAO analog anzuwenden, d.h. ein Bescheidverfahren durchzuführen. Liegt kein eigener Antrag auf Aussetzung vor, dann ist von amtswegen vorzugehen, wenn die Zollbehörde von sich aus der Ansicht ist, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Aussetzung vorliegen. Ein Bescheidverfahren erübrigt sich in diesen Fällen ebenso wie in den Fällen amtswegigen Vorgehens gemäß Art. 244 ZK. Die erforderliche Mitteilung an den Abgabenschuldner erfolgt entweder im Zuge der Prüfung des Erfordernisses der Sicherheitsleistung oder aber in sonstiger geeigneter Form (in den Fällen des Art. 233 ZK z.B. bereits im Rahmen der Erlassung des Abgabenbescheides).

In allen Fällen einer Aussetzung im Sinn des Art. 222 Abs. 2 ZK ist im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz die Aussetzungszinsenregelung des § 212a Abs. 9 BAO analog anzuwenden und entfällt eine ansonsten gegebene Säumniszinsenpflicht.