

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter I. in der Beschwerdesache A. gegen den Bescheid des Zollamtes B. vom 3. Juni 2011, Zahl: 000, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

**Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.**

**Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.**

## Entscheidungsgründe

### I.) Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 3. Juni 2011, Zahl: 000 setzte das Zollamt B. gegenüber der nunmehrigen Beschwerdeführerin (kurz Bf. ) gemäß Art. 202 Abs. 1 ZK iV mit den §§ 2 und 108 Abs. 1 ZollR-DG eine Abgabenschuld in Höhe von insgesamt 9.159,01 € (davon an Zoll: 677,68 €, Einfuhrumsatzsteuer: 8.300,14 € sowie eine Abgabenerhöhung in Höhe von 181,19 €) fest. In der Begründung führt die Abgabenbehörde sinngemäß aus, dass durch eine Selbstanzeige der C. in D. bekannt geworden sei, dass insgesamt acht Bahnkesselwagen mit den Nummern 1, 2, 3, 4, 5, 6(offensichtlich richtig 6a), 7 (offensichtlich richtig 7a) und 8 (offensichtlich richtig 8a) vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt wären. Aus den Ermittlungen gehe hervor, dass die Bf. einen Waggon am 13. Oktober 2010, einen weiteren am 14. Oktober 2010 und die restlichen sechs Waggon am 5. November 2010 vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hätte. Folglich sei die Abgabenschuld wie im Spruch ausgeführt, festzusetzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 6. Juli 2011 gem. § 85a idF des BGBl 52/2009. Begründend bringt die Bf. in diesem Schriftsatz vor, dass sie

nicht Zollschuldnerin iS des Art. 202 Abs. 3 ZK sei, da sie weder die Waren in das Gemeinschaftsgebiet verbracht hätte, noch davon wusste oder wissen hätte müssen, dass sie an einem vorschriftswidrigen Verbringen beteiligt gewesen wäre. Die Bf. habe die gegenständlichen Waggonen lediglich von E. bzw. F. nach G. befördert. Die Weiterbeförderung von G. nach H. sei jedoch von der XY (ABC) erfolgt. Die Bf. könne folglich nicht Verbringerin in das Gemeinschaftsgebiet der Waggonen gewesen sein. Im Übrigen seien die Waggonen mit dem NHM Code 992210 als leere Kesselwagen als Beförderungsmittel der Bf. zum Transport von E. bzw. F. nach G. übergeben worden. Korrekterweise hätten diese jedoch als Kesselwagen und dergleichen, schienenengebunden mit dem NHM Code 860610 transporttechnisch deklariert werden müssen. Auf Grund dieser falschen Bezeichnung bereits anlässlich der Übergabe habe die Bf. auch nicht annehmen können, dass unter Umständen eine Verzollung für die Waggonen durchzuführen sei. Als Beweis dieser falschen Erklärungen bereits bei Übernahme der Eisenbahnwaggonen legte die Bf. zwei Beförderungsaufträge betreffend die Nummern 8a und 7a vor.

Des Weiteren führt die Bf. aus, dass auch die Frachtbriebe für die Waggonen lt. Arbeitsanweisung der AO falsch ausgestellt worden seien. Gemäß Ziffer 1.4. dieser Anweisungen für den Güterverkehr von, nach und über G. habe der Verkehr von Waggonen von G. bis H. mit einem vorgegebenen A4-Ausdruck als Begleitpapier zu erfolgen und nicht mit einem CIM-Frachtbrief. Für Sendungen ab G. bis H. sei die XY zuständig, welche die Waren in H. abfertige. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang die Arbeitsanweisung Güterverkehr der AO in Ablichtung sowie ein e-mail Verkehr zwischen der Bf. mit der XY.

Abschließend stellte die Bf. in dieser Eingabe fest, dass sie zu keinem Zeitpunkt Verzollungsaufträge für die fraglichen Waggonen erhalten hätte. Wie bereits erwähnt könne für Sendungen von G. bis H. die XY Verzollungen durchführen, ob jedoch diesbezüglich für das zuletzt genannte Unternehmen ein entsprechender Auftrag vorgelegen sei, könne von der Bf. nicht beantwortet werden. Ein Verantwortungsbereich der Bf. wäre lediglich dann eingetreten, wenn die Waggonen zum Transport ab E. bzw. F. bis H. mit korrektem NHM Code 860610 von der C. bzw. eine durch sie beauftragte Person der Bf. übergeben worden wären und als Zusatzleistung ausdrücklich deren Verzollung bestellt worden wäre. Dies sei jedoch im anhängigen Verfahren nicht vorgelegen.

Die Bf. sei daher für die streitverfangenen Waggonen lediglich Beförderer bis G. gewesen. Zuständig für den nachfolgenden Transport der Waggonen in die Gemeinschaft bzw. auch die ordnungsgemäße Ablieferung von grenzüberschreitenden Beförderungsmitteln sei jedoch die XY.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2012, Zl.: 001 gab das Zollamt dieser Berufung „teilweise statt“ und änderte dabei lediglich den Tatbestand der Zollschuldentstehung auf Artikel 203 Abs. 1 ZK iVm den §§ 2 und 108 Abs. 1 ZollR-DG ab. Die Höhe der Abgabenschuld ließ die Abgabenbehörde unverändert. In der Begründung stellt das Zollamt in dieser Entscheidung fest, dass zutreffend die Bf.

nicht Verbringerin der acht streitgegenständlichen Kesselwaggonen in die Gemeinschaft gewesen sei und folglich für sie auch keine Zollschnuld nach Art. 202 ZK entstanden wäre. Unter Heranziehung des Art. 865 ZK-DVO iV mit Art. 203 ZK ergebe sich dennoch eine Zollschnuldeignenschaft für die Bf., da durch ihre Arbeitsfehler die gegenständlichen Waggonen zollrechtlich so wahrgenommen wurden, als wären diese Gemeinschaftswaren und keinem entsprechenden Zollverfahren mehr zuzuführen. Dieser Schluss ergebe sich insbesondere aus den verschiedenen e-mail Korrespondenzen zwischen der Z., der C. und der Bf. Der Abgabenanspruch bleibe folglich unverändert aufrecht.

In der gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG idF des BGBl 76/2011 dagegen erhobenen Beschwerde vom 6. Februar 2012 bringt die Bf. vor, dass eine Zollschnuld nach Art. 203 Abs. 1 ZK dann entstehe, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen werde. Zollschnuldner sei nach Abs. 3 leg cit die Person, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen habe, an dieser Entziehung beteiligt gewesen wäre obwohl sie wusste oder hätte wissen müssen, dass die Ware entzogen worden sei, sowie der Besitzer oder Erwerber dieser Ware. Voraussetzung sei jedoch, dass die zollamtliche Überwachung bereits begonnen habe. Die Bf. habe sich als Beförderin der leeren Kesselwaggonen von E. bzw. F. nach G. in keinerlei Hinsicht einer Entziehungshandlung oder an einer Mittäterschaft schuldig gemacht. Weder sei die Bf. für eine Ausfuhr- oder Einfuhrverzollung zuständig gewesen. Auch habe die Bf. die Ware nicht der zollamtlichen Überwachung entziehen können, weil die Überwachungsmaßnahme zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht begonnen gehabt hätte. Des Weiteren habe die Bf. auch keine Handlung getätigt, wodurch der Ware fälschlicherweise der Status einer Gemeinschaftsware zugekommen wäre. Vielmehr habe die Bf. lt. Auftrag den Transport der gegenständlichen leeren Waggonen innerhalb der Schweiz, nämlich von E. bzw. F. nach G. innegehabt. Nach Kenntnis der Bf. sei für die Ausfuhrverzollung in der Schweiz die Fa. Z. und für die Einfuhrverzollung in Österreich die Y. beauftragt gewesen. Den Transport der Waggonen von der Schweiz nach Österreich habe die XY durchgeführt. Die Bf. sei daher zu keinem Zeitpunkt an einer zollrechtlich relevanten Handlung beteiligt gewesen.

Zum Vorwurf des Zollamtes in seiner Berufungsvorentscheidung, dass die Zollschnuldentstehung auf Arbeitsfehler der Bf. zurückzuführen sei führt die Bf. aus, dass es die Abgabenbehörde in dieser Entscheidung gänzlich unterlasse jene Handlungen näher zu bezeichnen in welchen die Behörde diese Arbeitsfehler sehe. Dazu sei jedoch ohnedies ergänzend anzumerken, dass richtigerweise Arbeitsfehler bzw. falsche Angaben im Beförderungsauftrag der C. dazu führten, dass die Waren nicht ordnungsgemäß gestellt worden seien. Für sechs Waggonen habe die C. im Beförderungsauftrag falsche Warencodes angeführt. Die Bf. habe der Z. die Ankunft der Wagen in G. mündlich – wie dies üblich sei – mitgeteilt. Aus welchem Grund das vorgenannte Unternehmen keine Verzollungshandlung tätigte, sei jedoch der Bf. unbekannt. Zusammengefasst stellt die Bf. wiederholend fest, dass sie im gegenständlichen Verfahren keine Zollschnuldnerin iS des Zollkodex sei.

Mit Vorhalt vom 28. November 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat (kurz UFS) der Amtspartei den nach der Aktenlage anzunehmenden Sachverhalt mit und räumte ihr die Gelegenheit zur Gegenäußerung ein. Innerhalb der gesetzten Frist bzw. bis zum Ergehen dieses Erkenntnisses blieb dieses Schreiben vom Zollamt unbeantwortet.

## **II) Rechtslage:**

Infolge der Novellierung des Art. 129 B-VG trat mit 1. Jänner 2014 an die Stelle des UFS als Abgabenbehörde II. Instanz das Bundesfinanzgericht. Die am 31. Dezember 2013 beim UFS noch anhängigen Verfahren sind gem. § 323 Abs. 38 BAO idF des BGBl 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Die hier noch nach § 85c ZollR-DG idF des BGBl 76/2011 beim Zollamt eingebrachte Beschwerde vom 6. Februar 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes vom 9. Jänner 2012 war daher gemäß § 264 BAO in der ab 2014 anzuwendenden Fassung als Vorlageantrag zu werten, wodurch im Sinne des § 264 Abs. 3 leg cit die nach § 85a ZollR-DG idF des BGBl 52/2009 erhobene Berufung vom 6. Juli 2011 (nunmehr gem. § 85b idF des BGBl 14/2013 als Beschwerde bezeichnet) gegen den Bescheid des Zollamtes vom 3. Juni 2011, GZ: 000 wiederum als unerledigt gilt.

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 ZK zweiter Gedankenstrich. Nach Abs. 2 des Art. 202 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Gebiet verbracht wird. Als Zollschuldner kommt nach Abs. 3 erster Anstrich leg cit die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat, nach Abs. 3 zweiter Anstrich diejenigen Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln und nach Abs. 3 dritter Anstrich die Personen, welche die betreffenden Waren erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig verbracht worden war, in Betracht.

Nach Art. 203 Abs. 1 ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Die Zollschuld entsteht (Abs. 2) in dem Zeitpunkt in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Zollschuldner nach Abs. 3 sind:

- die Person, welche die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat;
- die Personen, die an dieser Entziehung beteiligt waren, obwohl sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass sie die Ware der zollamtlichen Überwachung entziehen;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie im Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder billigerweise

hätten wissen müssen, dass diese der zollamtlichen Überwachung entzogen worden war;

- gegebenenfalls die Person, welche die Verpflichtung einzuhalten hatte, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer einfuhrzollpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben.

Gemäß Art. 865 ZK-DVO liegt ein Entziehen einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung gleichfalls vor, wenn die Zollanmeldung der Ware, eine andere Handlung mit den gleichen Rechtswirkungen oder die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständigen Behörden zur Folge haben, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird.

Nach den Bestimmungen des § 279 Abs. 1 BAO hat das BFG außer in den Fällen des § 278 leg cit immer in der Sache selbst zu entscheiden. Das Verwaltungsgericht ist dabei berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **III) Sachverhalt:**

Nach der gegebenen Aktenlage ergibt sich, dass die acht den Gegenstand bildenden Kesselwaggons bereits vor ihrer Verbringung in das Gemeinschaftsgebiet für die Y. zur Weitervermietung bestimmt waren und für diese anlässlich der Verbringung nach Österreich die beabsichtigte Überführung in den freien Verkehr der Gemeinschaft unterblieben ist. Des Weiteren steht außer Streit, dass nicht die Bf. die gegenständlichen Waggons von der Schweiz nach Österreich verbrachte.

### **IV) Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:**

Der obenstehende Sachverhalt, nämlich dass die Bf. nicht Verbringerin der hier streitverfangenen Waren war, ergibt sich aus ihren eigenen Vorbringen und findet auch ausdrücklich Bestätigung in der vom Zollamt ergangenen Entscheidung vom 9. Jänner 2012. In dieser, nach den Bestimmungen des § 85b ZollR-DG idF des BGBl 97/2002 vom Zollamt erlassenen Berufungsvorentscheidung stellt die Abgabenbehörde fest, dass der Berufungseinwand der Bf. den Tatsachen entspreche, sie somit nicht die transporttechnische Verbringung der streitgegenständlichen Kesselwaggons vollzogen habe und folglich für sie keine Zollschuldeigenschaft nach Art. 202 ZK vorliege. Vielmehr sei die Verbringung der Waggons der XY zuzuordnen.

Im Übrigen wurde dem Zollamt B. der nach der Aktenlage anzunehmende Sachverhalt mit Schreiben des damaligen UFS vom 28. November 2013 zur Kenntnis gebracht und ihm die Gelegenheit zur Gegenäußerung eingeräumt. Eine Stellungnahme dazu langte weder innerhalb der in diesem Schriftsatz gesetzten Frist noch bis zum Ergehen dieser Entscheidung beim UFS bzw. nunmehrigen BFG ein.

Gegenstand des vor dem BFG anhängigen Verfahrens bildet der Spruch des angefochtenen Bescheides vom Zollamt B., datiert mit 3. Juni 2011. Nach den

Bestimmungen des § 279 BAO hat das Bundesfinanzgericht in der Sache selbst zu entscheiden. Dem BFG ist dabei u.a. das Recht eingeräumt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung seine eigene Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen. Die Änderungsbefugnis ist jedoch durch die „Sache“ begrenzt (vgl. auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 279 Tz 10 bzw. auch Fischerlehner in „Das neue Abgabenverfahren“, Anmerkung 1 bis 3 zum § 279 BAO). Daraus folgt, dass das BFG in Abänderung des Spruchs nicht erstmals ein anderes sachverhaltsmäßiges Verhalten einer Partei einem (anderen) Tatbestand unterstellen darf. Des Weiteren ist es dem BFG im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens verwehrt eine Abgabenschuld gegenüber einem etwaigen anderen Zollschuldner erstmals festzusetzen. Nach dem vorliegenden Sachverhalt erweist sich die Festsetzung der Abgaben gegenüber der Bf. unter Zugrundelegung des Art. 202 Abs. 1 iVm Abs. 3 erster Anstrich ZK mit Bescheid vom 3. Juni 2011 als rechtswidrig, da die Bf. nicht Verbringerin der Kesselwaggons war. Damit ist jedoch – durch die Eingrenzung der Entscheidungsbefugnis auf die Sache – das gegenständliche Verfahren bereits entschieden. Es bedarf vom ho. Gericht auch keiner weiteren Beurteilung ob beim vorliegenden Sachverhalt etwa der Bf. eine Zollschuldeigenschaft nach einem anderen Anstrich als jenem des Art. 202 Abs. 3 ZK erster Anstrich zukommen könnte. Eine solche Abänderung durch das Finanzgericht wäre aus jenem Grund unzulässig, da bei einer Zollschuldeigenschaft nach dem zweiten bzw. auch dritten Anstrich des Abs. 3 leg cit zusätzliche Sachverhaltselemente hinzutreten würden, welche nur im Rahmen der Erlassung eines neuen Erstbescheides durch die Abgabenbehörde berücksichtigt werden könnten.

Ergänzend ist zu der vom Zollamt nach den Bestimmungen des § 85b ZollR-DG idF des BGBl 97/2002 mit 9. Jänner 2012 erlassenen Berufungsvorentscheidung anzumerken, dass sich diese, durch die darin getätigte Abänderung auf eine Abgabenschuldentstehung basierend auf Art. 203 ZK iVm 865 ZK-DVO unter Heranziehung eines anderen Sachverhalts als unrechtmäßig erweist. Auch nach den zu diesem Zeitpunkt von der Rechtsmittelbehörde I. Instanz anzuwendenden Bestimmungen des § 85b ZollR-DG (in der bereits zuvor genannten Fassung) iVm § 276 BAO idF des BGBl 20/2009, lag die Änderungsbefugnis für die Abgabenbehörde ebenfalls nur innerhalb der Sache, welche den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides gebildet hat (vgl. diesbezüglich Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 276 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur). Unabhängig einer näheren Prüfung, ob der nunmehr vom Zollamt in seiner Berufungsvorentscheidung herangezogene geänderte Sachverhalt den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, wäre in einem solchen Fall mittels Berufungsvorentscheidung eine Aufhebung des die Abgaben erstmals festsetzenden Bescheides auszusprechen und ein neuer erstinstanzlicher Festsetzungsbescheid unter Zugrundelegung des abgeänderten Sachverhalts und der damit verbundenen rechtlichen Konsequenzen zu erlassen gewesen.

Da in der vorliegenden Sache – Abgabefestsetzung gegenüber der Bf. nach Art. 202 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK – keine weitere Entscheidung bei der Bf. zu ergehen hat, war daher der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist eine Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts zulässig, wenn dieses von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet worden ist. Dem BFG ist es im Sinne des § 279 BAO versagt, in Abänderung des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erstmals ein anderes sachverhältnismäßiges Verhalten einer Person anzunehmen und es einem anderen Tatbestand zu unterstellen (vgl. VwGH vom 27.9.2012, Zl. 2010/16/0032). Dass im vorliegenden Verfahren eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu erfolgen hatte, ist demnach durch die Rechtsprechung des VwGH ausreichend geklärt.