BMF – IV/6 (IV/6)

1. März 2007

BMF-010313/0031-IV/6/2007

An

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

© Bundesministerium für Finanzen

0. Allgemeines

Mit den Art. 6 bis 10 ZK (zollrechtliche Entscheidungen) bzw. Art. 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 (gemeinschaftsrechtskonforme 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 Z 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 Amtsplatzes 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 Sinne 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

1.1.2.1. Grundlage

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.

Im österreichischen Recht bestimmt § 115 Abs. 2 BAO, dass der Partei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Ergänzend regelt § 161 Abs. 3 BAO, dass dem Abgabepflichtigen, wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen sind. Weiters sieht § 183 Abs. 4 BAO vor, dass den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Da die Judikatur des EuGH nicht mit der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zu den angeführten Bestimmungen der BAO im Einklang steht, ist für den unter Abschnitt 1.1.2.2. genannten Anwendungsbereich eine Vorgangsweise zur Auslegung der maßgeblichen Bestimmungen der BAO zur Frage des Parteiengehörs festzulegen, die der vom EuGH zur Ausdruck gebrachten Rechtsansicht entspricht.

1.1.2.2. Anwendungsbereich

Die nachstehende Vorgangsweise betrifft nur Entscheidungen der Zollbehörden im Rahmen des § 2 Abs. 1 und 2 ZollR-DG. Für andere Entscheidungen der Zollbehörden (zB nach dem

ALSaG oder wenn Verbrauchsteuern nicht als sonstige Eingangsabgaben entstehen) ist die bisherige Vorgangsweise im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur BAO – Sanierbarkeit eines nicht gewährten Parteiengehörs im Rahmen des Berufungsverfahrens – weiterhin bei zu behalten.

1.1.2.3. Belastende Entscheidung

Zum Begriff der zollrechtlichen Entscheidung siehe Abschnitt 1.1.1.

Kein Parteiengehör erfordern daher mangels Vorliegen einer Entscheidung ua. bloß vorbereitende Maßnahmen wie zB das Verlangen von Unterlagen, Kontroll- und Aufsichtsmaßnahmen oder die Aufforderung zur Leistung einer Sicherheit.

Eine belastende Entscheidung liegt immer dann vor, wenn die beabsichtigte Entscheidung für die Interessen des Adressaten nachteilig ist, dh. diese spürbar beeinträchtigt.

Als belastende Entscheidung gilt unter anderem (beispielhafte Aufzählung):

- die Mitteilung von Einfuhr- und sonstigen Eingangsabgaben, wenn bei der Abgabenfestsetzung von den Angaben in der Zollanmeldung abgewichen werden soll und sich dadurch ein höherer Abgabenbetrag ergibt
- die Nacherhebung (nachträgliche buchmäßige Erfassung) von Abgabenbeträgen gemäß Art. 201 ZK iVm Art. 220 ZK
- die Abgabenvorschreibung gemäß Art. 202 ZK, Art. 203 ZK oder Art. 204 ZK
- die Entscheidung der Behörde, mit der einem Antrag nicht voll inhaltlich entsprochen wird (zB Antrag auf zollrechtliche Bewilligung)
- die Abweisung eines Antrages auf Erstattung/Erlass, sofern die Entscheidung sich auf zusätzliche Grundlagen stützt, die bei Erlassung des Erstbescheides der Zollbehörde nicht vorlagen (ändern sich die Grundlagen der Entscheidung nicht, ist ein neuerliches Parteiengehör nicht erforderlich)
- die Abweisung einer Berufung im Rechtsbehelfsverfahren, sofern die Entscheidung sich auf zusätzliche Grundlagen stützt, die bei Erlassung des Erstbescheides der Zollbehörde nicht vorlagen (ändern sich die Grundlagen der Entscheidung nicht, ist ein neuerliches Parteiengehör nicht erforderlich)
- die Zurücknahme (Art. 8 ZK) und der Widerruf (Art. 9 ZK) einer begünstigenden Entscheidung (zB Bewilligung) – Ausnahme bei Gefahr in Verzug siehe Abschnitt 1.1.2.7.

- Beschlagnahme von Waren gemäß § 26 ZollR-DG – jedoch Ausnahme bei Gefahr in Verzug (siehe Abschnitt 1.1.2.7.), daher Parteiengehör nur bei Beschlagnahmen gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung erforderlich; kein Parteiengehör bei Beschlagnahmen nach dem Finanzstrafgesetz oder wegen Verstößen gegen Verbote und Beschränkungen (siehe Abschnitt 1.1.2.2. Anwendungsbereich).

1.1.2.4. Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs

Vor Erlass einer belastenden Entscheidung hat daher gegenüber dem Beteiligten, an den später die Entscheidung gerichtet werden soll, eine Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs zu ergehen. Soll im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses die Abgabenvorschreibung gegenüber mehreren Personen erfolgen, so ist das Parteiengehör gegenüber jeder dieser Personen zu wahren.

1.1.2.4.1. Form

Die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs kann als Verfahrensanordnung (ohne Bescheidcharakter) gemäß § 94 BAO schriftlich oder mündlich erfolgen.

Aus Zweckmäßigkeitsgründen ist daher wie folgt vorzugehen:

1.1.2.4.1.1. Mündliche Mitteilung

Die Mitteilung sollte in folgenden Fällen mündlich erfolgen:

- **Mündlich zu ergehender Bescheid**

  Im Fall, dass der beabsichtigte Bescheid zulässigerweise mündlich ergehen darf, erfolgt die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs ebenfalls mündlich (zB Reiseverkehr); die Partei hat eine diesbezügliche Stellungnahme unverzüglich (mündlich oder schriftlich) abzugeben.

- **Abgabenvorschreibungen aufgrund spontaner Kontrollen**

  Mündlich erfolgt die Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs im Fall der Abgabenfestsetzung aufgrund einer Kontrolle, ohne dass zuvor eine Zollanmeldung abgegeben worden ist.

- **Zollanmeldung im Informatikverfahren**

  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 (Niederschrift oder Aktenvermerk) und ein Bezug dazu im Textfeld zu den Kontrollvermerken herzustellen.

1.1.2.4.1.2. Schriftliche Mitteilung

In allen anderen Fällen ist die Mitteilung schriftlich zu erlassen und der Partei zuzustellen.

1.1.2.4.2. Inhalt

In der Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs sind die wesentlichen Elemente und Grundlagen der beabsichtigten Entscheidung bekannt zu geben. Die Mitteilung sollte außerdem einen Hinweis auf alle wesentlichen Unterlagen und Informationen enthalten, auf die die Entscheidung gestützt werden soll.

1.1.2.4.3. Frist für die Abgabe einer Stellungnahme

Im Fall einer schriftlichen Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs ist darin eine Frist für die Abgabe einer Stellungnahme anzuführen; diese Frist sollte je nach Komplexität des Falles mindestens 8 Tage bis höchstens 31 Tage betragen.

Stellt die Partei einen Antrag auf Fristverlängerung kann die Frist von der Behörde im Rahmen ihrer Ermessungsausübung im Sinn des § 110 Abs. 2 und 3 BAO verlängert werden.

1.1.2.4.4. Niederschrift als Mitteilung

Eine Niederschrift kann dann als Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs angesehen werden bzw. die Mitteilung kann dann in Form einer Niederschrift erfolgen, wenn die Niederschrift ausdrücklich darauf hinweist und alle dafür erforderlichen Elemente (ua. Frist für die Abgabe einer Stellungnahme) enthält.

1.1.2.5. Stellungnahme

Die Stellungnahme der Partei kann gemäß § 85 Abs. 3 lit. b BAO – wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist – mündlich abgegeben werden. Eine mündlich abgegebene Stellungnahme ist grundsätzlich niederschriftlich festzuhalten, bei telefonischer abgegebener Stellungnahme iZm Zollanmeldungen im Informatikverfahren mittels Aktenvermerk und Bezugnahme im Textfeld zu den Kontrollvermerken (siehe auch Abschnitt 1.1.2.4.1.1.).

Gibt die Partei eine schriftliche Stellungnahme ab und verzichtet nicht ausdrücklich auf weitere Stellungnahmen, so kann sie zulässigerweise innerhalb der in der Mitteilung zur

Wahrung des Parteiengehörs angeführten Frist für die Abgabe einer Stellungnahme weitere Stellungnahmen abgeben; die Entscheidung darf daher erst nach Ablauf dieser Frist ergehen.

1.1.2.6. Buchmäßige Erfassung

Die buchmäßige Erfassung erfolgt im Fall einer schriftlichen Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs erst nach Ablauf der Frist für die Abgabe der Stellungnahme bzw. erst nach Vorliegen eines ausdrücklichen Verzichtes auf die Abgabe einer (weiteren) Stellungnahme, weil erst zu diesem Zeitpunkt der Abgabenbetrag endgültig ermittelt werden kann. Aufgrund der gemäß § 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 eine etwaige Abgabenerhöhung reduziert wird.

1.1.2.7. Ausnahmen

Von der Mitteilung zur Wahrung des Parteiengehörs kann abgesehen werden:

- bei Entscheidungen im Zusammenhang mit Zollkontingenten
- wenn die belastende Entscheidung nur Folge einer anderen Entscheidung ist und in gleicher Sache Parteiengehör im Hauptverfahren zu gewähren ist, zB Vorschreibung von Aussetzungszinsen, Stundungszinsen und Säumniszinsen; Abweisung eines Aussetzungsantrages gemäß Art. 244 ZK wegen Nichtvorliegen begründeter Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung (nicht allerdings Abweisung mangels eines unersetzbaren Schadens – Parteiengehör ist zu gewähren!)
- wenn die Abweisung einer Berufung im Rechtsbehelfsverfahren bzw. die Abweisung eines Antrages auf Erstattung/Erlass sich lediglich auf Grundlagen stützt, die bereits bei Erlassung des Erstbescheides vorgelegen haben (dh. es sind keine weiteren Grundlagen hinzugekommen)
- im Fall einer so genannten "Selbstanzeige", wenn die Behörde sich nur auf jene Grundlagen stützt, die von der Partei dabei selbst vorgebracht worden sind
- 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 usw. erforderlich ist

- wenn dies aus anderen dringenden Gründen zwingend erforderlich erscheint (zB Gefahr in Verzug) – ist restriktiv anzuwenden.

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, dh. 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 (siehe 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 zweiter Unterabsatz 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 zB gemäß Art. 7 ZK-DVO eine Dreimonatsfrist für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft).

Diese Frist kann gemäß Art. 6 Abs. 2 dritter Unterabsatz 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 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 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 (zB in § 85b Abs. 1 ZollR-DG sowie § 85c Abs. 2 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. 2 ZollR-DG einen Monat. Der Tag der Zustellung ist gemäß Art. 3 Abs. 1 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 zweiter Unterabsatz 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. Nr. L 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, dh. die gänzliche oder teilweise Ablehnung eines Antrages beinhalten oder sonst für die Entscheidungsadressaten nachteilige Folgen mit sich bringen (auch nur durch nachteilige Nebenbestimmungen wie zB 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 ZK gegeben (siehe Abschnitt 2.3.).

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 (zB 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 zB 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 (zB in Haftungs- oder Sachhaftungsangelegenheiten).

In diesen Fällen sind weiterhin die Vorschriften der BAO betreffend die Abänderung, Aufhebung oder Zurücknahme von Bescheiden (zB § 294 BAO 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 (dh. 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 zB 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 aufgrund des Begriffes "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 (zB 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 zB 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 Verschulden 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 (zB 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 (zB 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 Abschnitt 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 berechtigte 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 Abschnitt 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. 220 f ZK bzw. Art. 236 ZK), sind im Rahmen des Geltungsbereichs dieser Bestimmungen die in der BAO enthaltenen, eine Korrektur von Bescheiden ermöglichenden Rechtsinstrumente (§ 293 BAO, § 293a BAO, § 293b BAO, § 295 BAO, § 299 BAO 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 greifen (bei Zollschuldentstehung 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.

1.9. Berichtigung der vertretenen Person in der Zollanmeldung ("Empfängeränderung")

Wird nach Überlassung der Ware in der Zollanmeldung die irrtümliche Angabe einer unrichtigen Person als Vertretener festgestellt, so ist unter den Voraussetzungen

- dass im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung vom tatsächlich zu Vertretenden der erforderliche Nachweis der Vertretungsmacht (Vollmacht bzw. Auftrag) vorlag
- und die Person des zu Vertretenden aus den vorgelegenen Unterlagen hervorging

wie nachstehend angeführt vorzugehen. Anderenfalls gilt die handelnde Person gemäß Art. 5 Abs. 4 ZK als im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelnd, wodurch sie als Anmelder gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK Zollschuldner wird.

1.9.1. Direkte Vertretung

Dem im Fall der direkten Vertretung in der Zollanmeldung irrtümlich angeführten Anmelder ist die mitgeteilte Abgabenschuld nach Art. 236 ZK zu erlassen bzw. wenn diese bereits entrichtet wurde, zu erstatten. Da dieser im Zeitpunkt der Einfuhr nicht der USt-rechtliche Verfügungsberechtigte war, steht ihm kein Vorsteuerabzug zu und es ist daher auch die Einfuhrumsatzsteuer zu erlassen/erstatten. Bescheidadressat ist der unrichtig Vertretene, die Zustellung erfolgt zu Handen des Vertreters. Wurde in der ursprünglichen Zollanmeldung die Regelung des § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ("EV") zur Anwendung gebracht, ist das zuständige Finanzamt hinsichtlich der Entlastung des USt-Kontos mit KM sowie einer Bescheidabschrift in Kenntnis zu setzen. Die KM sollte gesondert die UID-Nr., den EUSt-Betrag und das Datum der Annahme der Zollanmeldung anführen.

Für den tatsächlich zu vertretenden Anmelder ist die Abgabenschuld (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer "EU", weil gemäß § 26 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich UStG 1994 im Fall einer Berichtigung jedenfalls die Zollbehörde für die Einhebung zuständig ist) gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK iVm Art. 220 ZK auf einem Einmalkonto buchmäßig zu erfassen und gemäß Art. 221 ZK gesondert mitzuteilen. Im Fall eines Schuldbeitrittes (Art. 231 ZK iVm § 79 ZollR-DG) des direkten Vertreters ist nur mehr die Einfuhrumsatzsteuer buchmäßig für den tatsächlich zu vertretenden Anmelder zu erfassen und hat die Zahlungsaufforderung in diesem Bescheid auch nur hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer zu ergehen. Im Bescheid sollte ein Hinweis aufgenommen werden, dass die buchmäßige Erfassung und Vorschreibung des Zollbetrages bereits an den direkten Vertreter erfolgt ist. Bescheidadressat ist der Vertretene, die Zustellung erfolgt grundsätzlich zu seinen Handen.

1.9.2. Indirekte Vertretung

Der im Fall der indirekten Vertretung in der Zollanmeldung irrtümlich angeführte Inhaber des Zollverfahrens (die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird) ist gemäß § 293b BAO zu berichtigen. Der Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO tritt zur ursprünglichen Mitteilung der Zollschuld hinzu. Bescheidadressat ist der indirekte Vertreter.

Im Fall der nachträglichen Berichtigung ist eine Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ("EV") nicht mehr möglich. Auch wenn in der Zollanmeldung die Entrichtungsform für die Einfuhrumsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 beantragt wurde, ist daher die Einfuhrumsatzsteuer für den indirekten Vertreter gemäß Art. 220 ZK nachträglich buchmäßig auf einem Einmalkonto zu erfassen und hat der Berichtigungsbescheid auch die Mitteilung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 221 ZK sowie eine diesbezügliche Zahlungsaufforderung zu beinhalten. Das zuständige Finanzamt ist mit KM sowie einer Bescheidabschrift hinsichtlich der Entlastung des USt-Kontos des unrichtig in der Zollanmeldung angeführten Inhabers des Zollverfahrens entsprechend in Kenntnis zu setzen. Die KM sollte gesondert die UID-Nr., den EUSt-Betrag und das Datum der Annahme der Zollanmeldung anführen.

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

2.1. Vorgaben des gemeinschaftlichen Zollrechts

Im Titel VIII 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 Z 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 (zB 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 Titel VIII 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 dritten 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 ZollR-DG 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 (dh. 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- und Zwangsgewalt durch ein Zollorgan beim örtlich zuständigen Zollamt (Hinweis auf die Regelungen des AVOG 2010 und der AVOG 2010 – DV) einzubringen; bei einer Entscheidung im Zusammenhang mit der Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit gemäß § 87 Abs. 1 Z 1 lit. b ZollR-DG ist abweichend davon die Berufung bei dem für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit zuständigen Zollamt einzubringen. Die Berufung gegen die Entscheidungen sonstiger Zollbehörden (zB Bundesministerium für Finanzen) ist 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 Abs. 1 erster Satz BAO nicht zugelassen. Eine Berufung mittels e-mail ist daher rechtlich nicht wirksam eingebracht, sodass auch keine bescheidmäßige Zurückweisung der Berufung gemäß § 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 zweiter Unterabsatz 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 ZollR-DG 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 (reformatorische 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 (zB 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 Abschnitt 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 gemäß § 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, gemäß § 256 BAO von der Abgabenbehörde - dh. 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 gemäß § 85c Abs. 4 ZollR-DG alle hauptberuflich tätig, dh. 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 Abschnitt 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 18.05.2006, 2003/16/0009), indem er der Beschwerde stattgibt und der Spruch der Berufungsvorentscheidung dahingehend geändert wird, dass der mit Berufung bekämpfte Erstbescheid aufgehoben wird (zB 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 ZK 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 Abgabenbetrages. 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" gemäß § 85c Abs. 5 und 7 ZollR-DG im Rechtsbehelfsverfahren der zweiten Stufe vor dem unabhängigen Finanzsenat sind gemäß gemäß § 27 AVOG 2010 von den in § 11 Abs. 1 AVOG 2010 - DV 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 ALSaG. Es ist jedoch zu unterscheiden zwischen der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen eine Entscheidung des UFS in einer Angelegenheit, die das ALSaG betrifft, und einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen einen Feststellungsbescheid der Bezirksverwaltungsbehörde gemäß § 10 Abs. 3 ALSaG (siehe dazu auch Abschnitt 2.2.4.).

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 (so genannte 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 usw.) 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 Amtsbescherde, 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.

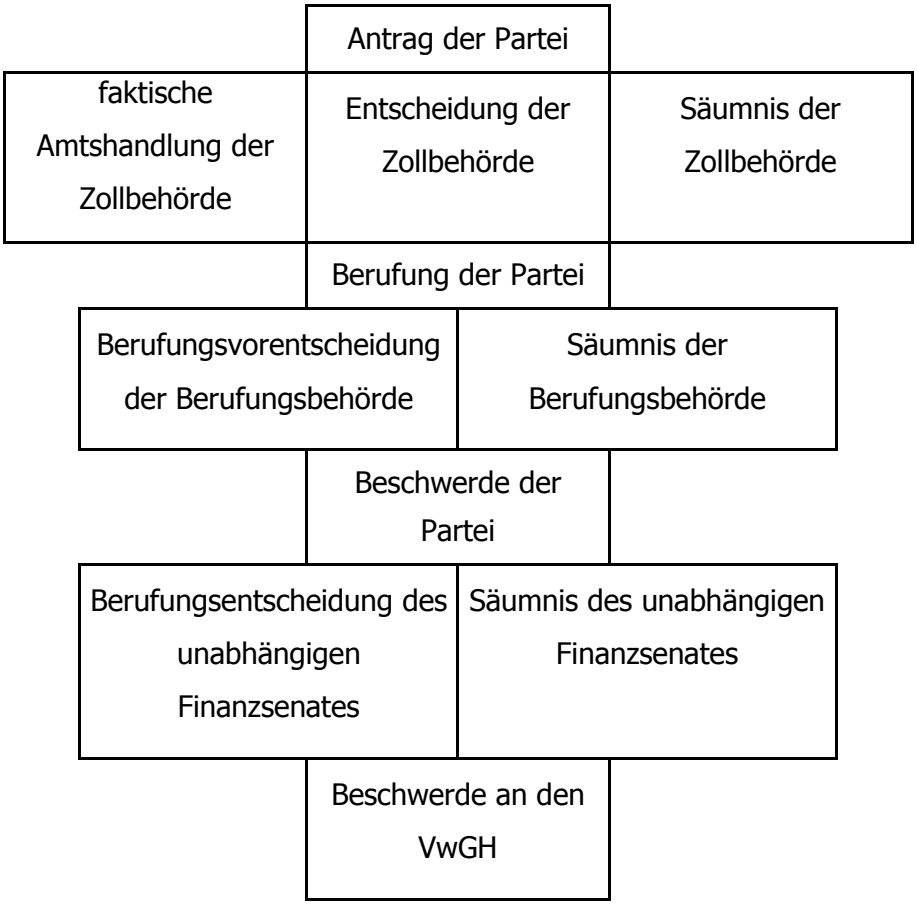
2.2.4. Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof

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 ALSaG iVm § 11 Abs. 1 AVOG 2010 - DV haben die dort angeführten Zollämter das Recht, gegen Feststellungsbescheide Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 Abs. 2 B-VG zu erheben. Dabei ist die unter Abschnitt 2.2.3.7. bis Abschnitt 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 ZK, zweiter Unterabsatz vor. Ohne Einlegung eines Rechtsbehelfs kann die Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabenentrichtung 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 zweiter Unterabsatz 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 dritter Unterabsatz 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 ernsten Schwierigkeiten wirtschaftlicher oder sozialer Art führen könnte, dh. 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 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 Abgabenentrichtung) 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 Abgabenentrichtung). Gemäß Art. 244 zweiter Unterabsatz ZK ist die Aussetzung aber nicht ausschließlich antragsgebunden, sondern grundsätzlich auch von Amts wegen 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 Abschnitt 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 Säumniszinsenpflicht.

Bei Berufungen und Beschwerden im Zusammenhang mit Angelegenheiten außerhalb des Geltungsbereiches des § 2 Abs. 1 und 2 ZollR-DG (zB Abgaben nach dem ALSaG) ist für die Aussetzung der Einhebung allein die Regelung des § 212a BAO maßgeblich.

2.3.4. Aussetzung der Verpflichtung zur Abgabenentrichtung 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 Abgabenentrichtung 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 ZK iVm Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK oder gemäß Art. 238 ZK oder Art. 239 ZK zu gewähren, und die Zollbehörden der Ansicht sind, dass die hiefür erforderlichen Voraussetzungen jeweils erfüllt sind,

   c) in anderen als in Buchstabe b erfassten Fällen einen Erlass gemäß Art. 236 ZK zu gewähren, und die gemäß Art. 244 zweiter Unterabsatz ZK vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind,

   oder

2. die Zollbehörden der Ansicht sind, dass in den Fällen einer Beschlagnahme gemäß Art. 233 Buchstabe c zweiter Teilstrich ZK oder Art. 233 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 Teilstrich ZK genannten Schuldner (= Pflichteninhaber), sofern dieser nicht überdies auch nach einem der anderen Teilstriche 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 Abgabenbetrages zu verlangen. Diese Sicherheit braucht jedoch nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung aufgrund der Lage des Schuldners zu ernsten 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 Abgabenbetrag 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. 3 ff BAO analog anzuwenden, dh. ein Bescheidverfahren durchzuführen. Liegt kein eigener Antrag auf Aussetzung vor, dann ist von Amts wegen 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 zB 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.

2.4. Berufungszinsen

Für eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, und die als Folge der Berufung herabgesetzt[1)] worden ist, sind gemäß § 205a BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung der Abgabenschuld bis zur Bekanntgabe des Bescheides, der die Herabsetzung der Abgabe bestimmt, festzusetzen (Berufungszinsen).

*[1)] **Redaktionelle Anmerkung:** das Wort "ausgesetzt" wurde im Rahmen einer Korrektur am 17. Jänner 2012 auf "herabgesetzt" geändert.*

Wird ein strittiger Abgabenbetrag gemäß § 212a BAO ausgesetzt, so fallen Aussetzungszinsen an, wenn die Nachforderung sich als rechtmäßig erweist; der Abgabenschuldner trägt somit ein Zinsenrisiko. Wird der strittige Abgabenbetrag im Gegensatz dazu vor der Erledigung der Berufung entrichtet, so soll als Ausgleich für dieses Zinsenrisiko die Gutschrift bzw. Rückzahlung des Abgabenbetrages auf Antrag hin ebenfalls verzinst erfolgen.

Da der Zollkodex im Bereich des Rechtsbehelfsverfahrens nur die Grundzüge regelt, die Einzelheiten jedoch gemäß Art. 245 ZK von den Mitgliedstaaten zu erlassen sind, ist grundsätzlich für die Aussetzung der Vollziehung gemäß Art. 244 ZK die Regelung des § 212a BAO anwendbar, insoweit kein Widerspruch zu Art. 244 ZK besteht. Ebenso ist daher die Bestimmung des § 205a BAO betreffend Berufungszinsen auf die Herabsetzung von Abgaben durch die Zollbehörden im Zuge eines Rechtsbehelfsverfahrens hinsichtlich von Abgaben, für die die Voraussetzungen einer Aussetzung der Vollziehung vorliegen, anzuwenden. Nicht anwendbar ist § 205a BAO allerdings im Fall eines Antrages auf Erstattung von Abgaben gemäß Art. 236 ff ZK, weil dafür in Art. 241 ZK eine eigene Bestimmung enthalten ist, demnach im Fall der Erstattung von Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträgen sowie dafür erhobenen Kredit- und Säumniszinsen keine Zinsen gezahlt werden, außer wenn die Entscheidung über den Erstattungsantrag nicht innerhalb von drei Monaten vollzogen wird oder aber wenn dies aufgrund der nationalen Vorschriften vorgesehen ist (eine dem letzten Halbsatz entsprechende Bestimmung besteht derzeit nicht). Wenn zunächst ein Antrag auf Erstattung gestellt und dieser abgewiesen wird, so ist im Fall einer gegen diesen abweisenden Bescheid erhobenen Berufung die Bestimmung des § 205a BAO nicht anzuwenden, weil das Grundverfahren jenes über den Erstattungsantrag ist und daher Art. 241 ZK vorgeht.

Fehlen im Antrag auf Festsetzung von Berufungszinsen die in § 205a Abs. 2 BAO angeführten Inhaltserfordernisse, so ist ein Mängelbehebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO durchzuführen.

Voraussetzung für die Festsetzung von Berufungszinsen ist gemäß § 205a Abs. 3 BAO, dass einem Bescheid entweder gar kein Anbringen zugrundeliegt oder aber der Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrundeliegenden Anbringen abweicht. Eine Herabsetzung des Abgabenbetrages aufgrund von Umständen, die in der Abgabenerklärung (zB Zollanmeldung) nicht geltend gemacht worden sind, sondern erstmalig in der Berufung, bewirkt keinen Anspruch auf Berufungszinsen.

Die Festsetzung von Berufungszinsen erfolgt mit Bescheid. Die Höhe der Berufungszinsen entspricht jener der Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO), ebenso der Grenzbetrag von 50 Euro für die Festsetzung der Zinsen.

Berufungszinsen sind für ab 1. Jänner 2012 erfolgte Abgabenherabsetzungen festzusetzen, wobei für die Verzinsung von vor diesem Zeitpunkt erfolgte Entrichtungen nur Zeiträume ab diesem Datum zu berücksichtigen sind (§ 323 Abs. 29 BAO).

© Bundesministerium für Finanzen