



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden des Bf., vertreten durch Mag. Christian Schönhuber, Rechtsanwalt, 4690 Schwanenstadt, Stadtplatz 28, vom 14. April 2006 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Feldkirch vom 17. März 2006 , GZ. 900000/01932/2006 (Punkt I. und II.) betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO 2006, einem Antrag auf Erstattung der Abgaben nach Art. 236 ZK (I.), Nachsicht von Abgaben im Sinne der §§ 235 ff. BAO, § 183 ZollG und Art. 239 ZK (II.) entschieden:

Der angefochtene Bescheid (I. und II.) wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Antrag vom 1. Juni 2005 beantragte der Bf. die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO und Nachsicht nach §§ 235 ff BAO. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde damit begründet, dass in einer Vielzahl von Einfuhren für die Jahre 1987-1996 Oldtimer in die Gemeinschaft verbracht wurden. Mit Schreiben des Zollamtes Feldkirch wurde dem Antragsteller eine Frist bis 31. Jänner 2006 eingeräumt, die konkreten Verfahren zu benennen, die wiederaufzunehmen wären und auf die sich die Anträge beziehen. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 sowie 1. Februar 2006 wurden dazu ergänzend eine Liste der Fahrzeuge vorgelegt, die Gegenstand der Anträge sind (ab dem Jahr 1982). Der Antragsteller führte aus, dass zum Einfuhrzeitpunkt die ggstl. Fahrzeuge von den Zollbehörden als Gebrauchtfahrzeuge tarifiert und damit – im Gegensatz zu Oldtimern – auch mit Zoll belastet

worden wären. Erst im Zuge eines Finanzstrafverfahrens sei durch ein Urteil des Landesgerichts Wels vom 3. März 2005, Zahl: 14 Hv 5/02 festgestellt worden, dass die Einreihung als „Gebrauchtfahrzeuge“ unrichtig gewesen sei. Somit sei zu Unrecht Zoll erhoben worden. Es lägen somit sowohl neu hervorgekommene Tatsachen als auch eine anders entschiedene Vorfrage vor. Der Bf. führte aus, dass er erst mit Erlassung des Urteils vom 3. März 2005 Kenntnis von dem Wiederaufnahmsgrund erlangt habe. Er beantrage die Erstattung der zuviel entrichteten Abgaben. Verbunden wurde das Anbringen mit einem Antrag auf Nachsicht nach §§ 235 ff BAO.

Mit Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7. Februar 2006 wurde der Antrag als unzulässig zurückgewiesen. Im Spruch des Bescheides wird ausgeführt, dass über einen Antrag von „diversen“ Abgabenverfahren nach §§ 303 ff. BAO (I.) sowie §§ 235 ff. BAO (II.) entschieden werde. Begründet wurde die Abweisung unter I. damit, dass für sämtliche Verfahren vor dem 1. Jänner 2005 die Frist für die rechtszeitige Antragstellung auf Wiederaufnahme des Verfahrens spätestens mit 31. Dezember 2001 abgelaufen sei. In der Begründung wurde auch ausgeführt, dass nach Art. 236 ZK der Antrag ebenfalls verspätet eingebracht worden sei, da die Frist im Jahr 1998 abgelaufen sei. Unter II. wurde ausgeführt, dass zwischen den Anträgen auf Nachsicht zwischen den Fällen vor bzw. nach dem 1. Jänner 1995 zu unterscheiden sei. Für die Fälle vor dem 1. Jänner 1995 werde der Antrag auf Nachsicht nach § 236 BAO als Antrag auf Zollerlass aus Billigkeitsgründen nach § 183 ZollG 1988 gewertet, diese Frist sei ebenfalls abgelaufen. Für die Fälle nach dem 1. Jänner 2005 werde der Antrag auf Nachsicht nach § 236 BAO als Antrag nach Art. 239 ZK gewertet. Auch diese Frist sei im Jahr 1996 abgelaufen.

In einem als „Hinweis“ bezeichneten Zusatz zum Bescheid führte das Zollamt ua aus, dass „in einer Reihe von Fällen“ bzgl. des Wiederaufnahmeantrags diese nicht innerhalb der bis zum 31.1.2006 festgesetzten Frist vorgelegt wurden, der Antrag auf Wiederaufnahme gem. § 303a Abs. 2 BAO als zurückgenommen gelte. Überdies seien zum Teil die „Fälle“ so unzureichend bezeichnet worden seien, dass sie als „nicht beurteilbar“ von den Listen „gestrichen worden seien“. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sei ebenfalls wegen der Verjährungsfrist nicht möglich gewesen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde unter Hinweis auf VwGH 98/15/0081 vorgebracht, dass während des finanzstrafgerichtlichen Verfahrens die Verjährung nicht abgelaufen sein kann, da ein Gericht über eine Vorfrage, nämlich darüber, ob es sich bei den importierten Fahrzeugen um Gebrauchtfahrzeuge oder um Oldtimer handle, entschieden habe. Die seitens von der Zollbehörde vorgenommene Einstufung der Fahrzeuge als

Gebrauchtfahrzeuge sei unrichtig gewesen. Aus diesem Grunde liege der Wiederaufnahmestatbestand sowohl nach § 303 Abs. 1 lit b als auch nach § 303 Abs. 1 lit c. BAO vor. Auch nach Art 236 ZK sei eine Erstattung zu gewähren; außerdem sehe auch der Zollkodex das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme vor. Ergänzend verweist der Bf. auf Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls EMRK sowie Art. 5 Staatsgrundgesetz. Überdies sehe auch der Zollkodex das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Um zu klären, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch im Anwendungsbereich des Zollkodex möglich sei, werde ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH angeregt. Ausserdem sei eine Fristverlängerung nach Art. 239 ZK gerechtfertigt, da die Bf. erst durch das genannte Urteil des LG Wels davon Kenntnis erlangt habe, dass die Tarifierung der Fahrzeuge falsch gewesen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 17. März 2006, Zahl: 900000/01932/2006 wurden die Berufungen gegen I. und II als unbegründet abgewiesen. Die bescheiderlassende Behörde stützte sich im Wesentlichen darauf, dass das Finanzstrafverfahren die Verjährung weder hemmen noch verlängern konnte und führte ergänzend aus, dass das Fehlen eines Wiederaufnahmestatbestandes im gemeinschaftlichen Zollrecht keine ungewollte Rechtslücke sei. In der dagegen eingebrachten eingebrachten Beschwerde wird ausgeführt:

„In umseits bezeichneter Finanzangelegenheit wurde meinem ausgewiesenen Rechtsvertreter die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 17.3.2006 am 21.3.2006 zugestellt. Binnen offener Frist erhebe ich dagegen durch meinen ausgewiesenen Rechtsvertreter das Rechtsmittel der Berufung bzw. stelle ich den Antrag auf Entscheidung durch die zuständige Abgabenbehörde 2.Instanz und halte meine Berufung vom 7.3.2006 vollinhaltlich aufrecht. Die Berufungsvorentscheidung wird vollinhaltlich angefochten. Die Berufung bzw. der Vorlageantrag wird ausgeführt wie folgt: Als Berufungsgründe werden geltend gemacht: Unrichtige rechtliche Beurteilung. Der Vorlageantrag wird ausgeführt wie folgt:

1. a) Betreffend die vor dem 1.1.1995 ergangenen Abgabenbescheide stellt die Behörde nunmehr fest, dass eine auf die finanzstrafrechtliche Ahndung gerichtete Amtshandlung die Verjährung von Abgabenverfahren nicht verlängert, sofern das Finanzstrafverfahren nicht auch (zumindest implizit) auf die Geltendmachung von Abgabenansprüchen abzielt. Dies sei, so die Behörde, aber im gegenständlichen Verfahren nicht der Fall. Letzterem ist entschieden zu widersprechen. Selbstverständlich diene das vor dem Landesgericht Wels zu 14 Hv 5/02z geführte finanzstrafgerichtliche Verfahren der Geltendmachung der dort genannten

Abgabenansprüche insbesondere sind auch viele der im genannten Strafverfahren streitgegenständlichen Abgabenverfahren nunmehr Teil des Wiederaufnahmebegehrens.

Bezüglich jener Verfahren, die nicht Teil des damaligen finanzstrafgerichtlichen Verfahrens vor dem LG Wels waren, ist auszuführen, dass sich - bekanntermaßen – im Zuge des finanzstrafrechtlichen Gerichtsverfahrens herausstellte, dass es sich bei den von mir importierten Fahrzeugen fast ausschließlich um „Oldtimer“ gehandelt hat und die Abgabenbehörde in der Vergangenheit von mir rechtlich unzulässig überhöhte Zollabgaben eingehoben hat. Erst im Verlauf des finanzstrafgerichtlichen Verfahrens stellte sich somit die Rechtswidrigkeit der damaligen Abgabenerhebung heraus und wäre dieser Umstand ohne dieses Verfahren niemals ans „Licht“ gekommen. Es ist daher auch hinsichtlich jener Verfahren, die zwar Teil des nunmehrigen Wiederaufnahmeantrages sind, jedoch nicht Teil des Finanzstrafverfahrens waren, ein impliziter Zusammenhang mit dem Finanzstrafverfahren gegeben. Die von der Behörde zitierte Entscheidung VwGH 98/15/0081 vom 25.11.1999 spricht jedenfalls, anders als scheinbar die Behörde vermeint, für die Unterbrechung der Verjährung durch das gegenständliche Finanzstrafverfahren und nicht gegen diese. Dies gilt nach den beschriebenen Grundsätzen vor allem auch für jene Verfahren, die im Finanzstrafverfahren nicht streitgegenständlich waren. Es ist daher, wie schon in meiner Berufung vom 7.3.2006 ausgeführt, davon auszugehen, dass das strafgerichtliche Verfahren in Wels die Verjährung meiner Rückforderungsansprüche für die Dauer des Verfahrens von 1995 bis 2005 unterbrochen hat. Im übrigen muss hier noch einmal klar gestellt werden, dass die falsche Einstufung der Fahrzeuge allein die Zollbehörde zu verantworten hat und eine nunmehrige Zurückweisung meiner Wiederaufnahmeanträge vollkommen unbillig und auch verfassungsrechtlich verfehlt ist. Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf das in Artikel 5 Staatsgrundgesetz und Artikel 1 des Ersten Zusatzprotokolls EMRK festgeschriebene Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums. Die damals rechtswidrig ergangenen Bescheide greifen ohne jeden Zweifel in mein Eigentumsrecht ein und wäre auch dieser Umstand von der Behörde bei ihrer Entscheidung über die Zulässigkeit meiner Wiederaufnahmeanträge zu berücksichtigen gewesen.

b) Betreffend die nach dem 1.1.1995 ergangenen Abgabenbescheide begnügt sich die Zollbehörde auch in ihrer Berufungsvorentscheidung mit einem bloßen Hinweis auf den Wortlaut des Artikels 236 ZK. Bereits in meiner Berufung habe ich aufgezeigt, dass in dem Umstand, dass der Zollkodex kein Rechtsmittel der Wiederaufnahme bzw. ein zumindest ähnliches Rechtsmittel kennt, auf das Bestehen einer diesbezüglichen Rechtslücke im Zollkodex geschlossen werden kann. Gemäß Artikel 236 ZK können nämlich Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nur binnen einer Frist von 3 Jahren erstattet werden. Eine Ausnahme ist lediglich für jenen Fall vorgesehen, dass der Beteiligte nachweist infolge eines

unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt an der rechtzeitigen Antragstellung gehindert gewesen zu sein. Eine Frist von drei Jahren zur Erstattung rechtswidrig erhobener Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben ist jedenfalls viel zu kurz und nicht sachgerecht. Ebenfalls nicht ausreichend ist die Beschränkung der Verlängerbarkeit dieser Frist auf die Fälle des Vorliegens eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt. Die letztgenannten Gründe einer Fristverlängerung entsprechen lediglich den in nahezu allen Verfahrensordnungen enthaltenen Rechtsbehelf der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Dieser Rechtsbehelf würde aber gegenständlich nur dann ausreichend Schutz für den durch einen rechtswidrigen Abgabenbescheid verletzten, Abgabepflichtigen bieten, wenn die genannten Voraussetzungen des Vorliegens eines „unvorhersehbaren Ereignisses“ oder einer „höheren Gewalt“ im Bereich des Zollkodex weiter ausgelegt würden, als im österreichischen Recht. Dafür gibt es zugegebenermaßen im Zollkodex keine Hinweise. Eindeutige Hinweise gibt es freilich darauf, dass bei der Konzeption des Zollkodex, die Frage der Wiederaufnahme von belastenden Abgabenbescheiden unbeabsichtigt nicht geregelt wurde. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Zollkodex in seinen Artikeln 8 und 9 die amtswegige Rücknahme und den Widerruf von begünstigenden Entscheidungen - ohne die Festlegung irgendwelcher Verjährungsfristen - regelt. Belastende Entscheidungen werden dagegen sonderbarerweise nicht erwähnt und ist ein Verweis zur Anwendung nationalen Rechts ebenfalls nicht gegeben. In der einschlägigen Fachliteratur wird daher die Meinung vertreten, dass die Gerichte in entsprechenden Streitigkeiten auf bewährte nationale Regelungen zur Korrektur von belastenden Entscheidungen zurückzugreifen haben, soweit diese vorhanden sind (Reginhard Henke/Wolfgang Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, 226; S. Alexander in: Peter Witte (Hrsg.), Zollkodex, Artikel 6, Rn 21; Cliff Meesenburg, Das Vertrauensschutzprinzip im Europäischen Finanzverwaltungsrecht (Berlin 1988) 47 u.v.a.m.). Es sprechen daher gewichtige Gründe dafür, dass es der Zollbehörde konkret auch möglich ist, die rechtswidrig ergangenen und mich ungerechtfertigt belastenden Bescheide amtswegig zu widerrufen bzw. zurückzunehmen. Angesichts des bereits geschilderten Umstandes, dass die falsche Abgabenbemessung ausschließlich auf einem Fehler der Behörde beruht, wäre sie nun verpflichtet gewesen, ihren Fehler wieder gut zu machen und die zu Unrecht erhobenen Abgaben amtswegig zu erstatten. Analog zur eben geschilderten Problematik des Fehlens einer Regelung betreffend der amtswegigen Rücknahme und des Widerrufs von belastenden Entscheidungen ist auch betreffend der Aussparung der antragsmäßigen Wiederaufnahme von belastenden Entscheidungen in Artikel 236 ZK davon auszugehen, dass eben hier eine Rechtslücke besteht. Dass der Zollkodex keine in sich geschlossene Kodifizierung ist und eben nur einen zollrechtlichen Mindeststandard darstellt, ergibt sich bereits aus der historischen Genese des

Zollkodex. So enthielt der ursprüngliche Entwurf des Zollkodex in seinem Artikel 1, Abs 1, 2.Unterabsatz, eine „Ausschließlichkeitsklausel, die die Anwendung nationalen Rechts nur so weit gestattete, als dies gemeinschaftsrechtlich ausdrücklich vorgesehen war (Amtsblatt der EG 1990, Nr. C 128, 1). Die Regelung wurde jedoch wieder gestrichen, da sich die Vertreter aller Mitgliedsstaaten darin einig waren, dass das Zollrecht der Gemeinschaft - wegen seiner hohen Komplexität und der Verflechtung mit anderen Rechtsgebieten - nicht den Grad einer vollständigen und in sich geschlossenen Kodifizierung erreichen kann (Klaus Friedrich, Zollkodex und Abgabenordnung, STUW 1995, 15; Reginhard Henke/Wolfgang Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZFZ 1996, 226; Cliff Meeseburg, Das Vertrauensschutzprinzip im Europäischen Finanzverwaltungsrecht, 48). Aus den genannten Gründen ist daher von einer grundsätzlichen Lückenhaftigkeit des Zollkodex auszugehen und besteht konkret im Hinblick auf die amtswegige bzw. antragsmäßige Korrektur von - rechtswidrigen, den Abgabepflichtigen - belastende Entscheidungen eine echte Rechtslücke. Diese echte Rechtslücke ist - wie auch in der Literatur vorgeschlagen - im Wege der Analogie zu geltendem nationalen Recht zu schließen. Gegebenenfalls wäre von der Berufungsbehörde die Frage, ob das Fehlen der Möglichkeit eines Wiederaufnahmeantrags bzw. das Fehlen einer amtswegigen Rücknahme einer belastenden Entscheidung im Zollkodex eine echte Lücke darstellt, dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens zur Beantwortung vorzulegen. Ebenfalls wäre der EuGH zu fragen, wie die ohne Zweifel vorhandene Lücke zu füllen ist. Wie dargetan, wird in der Literatur das Vorliegen einer solchen Lücke einhellig bejaht und wird befürwortet, diese Lücke unter Anwendung des existierenden nationalen Rechts zu schließen. Bislang wurde weder vom VwGH noch vom EuGH diese Frage abschließend entschieden bzw. beantwortet und wird nunmehr ausdrücklich angeregt diese Frage dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens vorzulegen.

II. In keinsten Weise nachvollziehbar ist die Ansicht der Behörde, dass eine Nachsicht im Sinne des Artikel 239 Abs 2 ZK gegenständlich nicht mehr zu gewähren sei, da ich bereits bei Beginn des finanzstrafbehördlichen Gerichtsverfahrens davon Kenntnis hatte, dass die Behörde in der Vergangenheit für die von mir importierten Oldtimer unzulässigerweise und im Widerspruch zu geltendem Recht zu hohe Zollabgaben erhoben hat. Tatsache ist, dass ich erst im Zuge des finanzstrafbehördlichen Gerichtsverfahrens, exakt anlässlich der Urteilsverkündung im März 2005 beim LG Wels, erfahren habe, welche Fahrzeuge als Oldtimer einzustufen sind und welche nicht. Es bedurfte insbesondere der Beiziehung eines Sachverständigen, um eine Einstufung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht vorzunehmen. Nachdem ich mit Urteil des Landesgerichtes Wels vom 3.3.2005, 14 Hv 5/02z, rechtskräftig freigesprochen wurde, stellte ich unmittelbar anschließend am 1.6.2005 die Anträge auf Wiederaufnahme und Nachsicht betreffend meiner diesbezüglichen Abgabenverfahren beim Zollamt Feldkirch. Die Anträge

wurden daher fristgerecht eingebracht und sind auch die sonstigen Voraussetzungen des Artikel 239 ZK erfüllt. So kann mir jedenfalls keine offensichtliche Fahrlässigkeit bei der Einhebung der damaligen Abgaben vorgeworfen werden, weil es mir auf Grund der erheblichen Komplexität der zollrechtlichen Bestimmungen nicht möglich war, zu überprüfen, ob die Einhebung der Zölle durch das Zollamt Feldkirch zu Recht erfolgt ist oder nicht. Um dies überprüfen zu können, wäre es neben der detailliertesten Kenntnis aller einschlägigen zollrechtlichen Bestimmungen auch erforderlich gewesen die diesbezügliche Rechtssprechung des EuGH bestens zu kennen und kann mir als juristischem Laien die ständige Durchsicht der EuGH Erkenntnisse nicht zugemutet werden. Es kann mir daher in diesem Zusammenhang auch kein grobfahrlässiges Verhalten - und nichts anderes ist in Artikel 239 ZK nach Erkenntnis des VwGH 2001/16/0284 mit „offensichtlicher Fahrlässigkeit“ gemeint - vorgeworfen werden. Da die falsche zollrechtliche Einstufung der verfahrensgegenständlichen Fahrzeuge die Zollbehörde allein zu verantworten hat und mich daran kein wie immer geartetes Verschulden trifft, weil es auch im Strafverfahren vor dem LG Wels (14 Hv 5/02z) der Beiziehung eines Sachverständigen bedurfte, um eine Einstufung der Fahrzeuge vorzunehmen, wäre ein nunmehriges Versagen der Nachsicht völlig unbillig bzw. gesetz- und verfassungswidrig.

III. Ergänzend zu meiner vollinhaltlichen Berufung gegen den Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 führe ich weiters aus, dass auch die Nichtberücksichtigung der von mir mit Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle der Wiederaufnahme des Verfahrens rechtlich unzulässig ist. Richtig ist zwar, dass die mit Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle - auf Grund der allgemein nachvollziehbar äußerst schwierigen Namhaftmachung aller betroffenen Abgabenbescheide - erst 1 Tag nach der von der Behörde festgesetzten Frist (31.1.2006) am 1.2.2006 der Behörde vorgelegt wurden. Die Behörde hätte aber auf Grund der von mir durchzuführenden äußerst schwierigen Recherchen in diesem Punkt Kulanz üben und die Fälle dem gegenständlichen Wiederaufnahmeverfahren zuordnen müssen. Im Übrigen stellen die im Schreiben vom 1.2.2006 angeführten Fälle einen neuen Antrag auf Wiederaufnahme dar und sind sie im Sinne der Verfahrenskonzentration im gegenständlichen Verfahren mitzubehandeln. Der Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 ist daher auch in diesem Punkt rechtlich unrichtig und wird daher beantragt

1.) die Berufungsbehörde möge dieser Berufung Folge geben und den Bescheid des Zollamtes Feldkirch vom 7.2.2006 ersatzlos aufheben bzw. beheben und 2.) sämtliche ergangenen rechtskräftigen Zollbescheide aufheben bzw. von der Verschreibung von Zöllen im Sinne des § 236 BAO i.V.m. Artikel 239 ZK absehen bzw. die Verschreibung von Zöllen nachzusehen und die zu Unrecht bezahlten Zölle im Ausmaß von zumindest € 138.629,14 zuzüglich des

Guthabens für 1994 wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1976 an mich auszuzahlen bzw. an mich zu refundieren.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

§ 289 Abs. 1 BAO lautet. Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die bescheiderlassende Behörde hat im Spruch des erstinstanzlichen Bescheides vom 7. Februar 2006, Zahl: 900/03665/2005, übernommen durch den angefochtenen Bescheid vom 17. März 2006, ausgeführt, dass über Anträge nach §§ 303 ff. BAO und § 235 ff BAO entschieden werde. In der Begründung wird auch über Art. 236 ZK, § 183 ZollR-DG sowie Art. 239 ZK abgesprochen.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass es nicht rechtsstaatlichen Grundsätzen widerspricht, mehrere WE-Nr. und mehrere verfahrensrechtliche Anträge in einem einzigen Bescheid zusammenzufassen. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde dadurch nicht von ihrer Pflicht entbunden wird, jeden einzelnen Vorgang gesondert zu behandeln und darüber abzusprechen. Wie auch der VwGH ausgesprochen hat, ist in den Fällen, in denen die Abgabenbehörde mehrere Fälle zusammenfassen, Sachverhalt und Würdigung getrennt



anzuführen, sonst belastet die belangte Behörde ihren Bescheid mit einem wesentlichen Begründungsmangel, der zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führen kann (VwGH 29.4.1998, 95/16/0329).

Dem Beschwerdevorbringen liegen über 100 Einfuhrvorgänge zugrunde, auf die sich jeweils mehrere Anträge beziehen. Diese Anträge wurden durch die belangte Behörde in einem Bescheid ( I. und II.) zusammengefasst. Die bescheiderlassende Behörde verweist auf die Anlagen 1 und 2 und meint damit mehrere Anbringen des Bf.. Vorweg lässt sich nach Ansicht des UFS festhalten, dass sowohl aus dem Spruch des erstinstanzlichen als auch des angefochtenen Bescheides nicht deutlich hervorkommt, welche Bescheide von welchen Anträgen erfasst sind. Teilweise wurden Streichungen in den Anhängen mit einem Namenszeichen vorgenommen. Teilweise sind WE-Nr. ohne Datum angeführt, teilweise unvollständige GZ angeführt, die durch den Bezug auf die Listen als Spruchbestandteil des angefochtenen Bescheides gelten. Für die Berufungsbehörde ist es nicht ausreichend klar, welche konkreten Abgabenbescheide von welchen konkreten Anträgen erfasst sind. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist es außerdem unklar, wann welcher Einfuhrvorgang rechtskräftig entschieden wurde. Das Zollamt hat es unterlassen, den Sachverhalt so zu ermitteln und zu würdigen, dass der Spruch des angefochtenen Bescheides auch den jeweiligen Verfahren zugeordnet werden kann. Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid lediglich auf die Feststellung, dass die Anträge „bezüglich diverser zollrechtlicher Abgabenverfahren als verspätet eingebracht zurückgewiesen werden“, ohne die Frist zu nennen, wann welche Frist bzgl. welches Verfahrens abgelaufen ist. Auch in der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides führt das Zollamt lediglich aus, dass die „zulässige Frist für einen Wiederaufnahmeantrag spätestens am 31.12.2001 abgelaufen sei“, die Frist für eine Erstattung nach Art. 236 ZK „spätestens im Jahr 1998 abgelaufen sei“ und Anträge nach § 183 ZollG ebenfalls verspätet gestellt wurden. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat es unterlassen, die konkreten Zeitpunkte zu nennen, wann Fristen abgelaufen sind. Auch aus dem Akteninhalt ist nicht ersichtlich, dass die belangte Behörde diese Zeitpunkte ermittelt hat. Der bloß pauschale Hinweis auf ein Kalenderjahr ist jedenfalls nicht ausreichend, der Pflicht zur Sachverhaltsermittlung und daraus folgend der Begründungspflicht ausreichend nachzukommen, vor allem dann nicht, wenn zumindest in einem Fall auch die formelle Rechtskraft nicht eingetreten ist, da dem erstinstanzlichen Abgabenbescheid keine Rechtsmittelbelehrung angefügt war (WE-Nr. 525/000/802648/23/5 bzgl 1 Stück Ferrari). Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde dem UFS zwar eine Liste vorgelegt, die belegen soll, wann welches Verfahren rechtskräftig abgeschlossen worden ist. Allerdings ist auch diese Liste unvollständig, da sämtliche Verfahren vor 1990 nicht erfasst

sind und überdies Angaben fehlen. Auch bleibt unklar, wie die damaligen Berufungsbehörden entschieden haben, da dies der Liste nicht zu entnehmen ist.

Teilweise hat das Zollamt im Verfahren – offenbar bezogen auf I. - auch ein als „Mängelbehebungsauftrag“ bezeichnetes Schreiben erlassen (Zahl: 900/03665/2005/06 vom 15. Februar 2005), das wie folgt lautete: „Sehr geehrte Herren, bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 13.12.2005 darf ich Ihnen bestätigen, dass Zollamt Feldkirch über mündlichen Antrag ihres Substitutionsanwaltes, Herrn DR. G.H, die Frist bis zur Bekanntgabe der konkreten Fälle, deren Wiederaufnahme beantragt wird, bis zum 31. Jänner 2006 verlängert hat“. Bezeichnet wurde dieses Schreiben mit „Mängelbehebungsauftrag“. Diesem „Mängelbehebungsauftrag“ wurde verspätet nachgekommen, sodass die bescheiderlassende Behörde im erstinstanzlichen Bescheid in einem „Hinweis“ ausführte, dass diese Anträge als zurückgenommen gelten. Auch wenn dieser Teil des Bescheides als „Hinweis“ bezeichnet war, lässt sich aus dem Text erschließen, dass ein Zusatz zur Begründung gemeint war, da mit diesem Hinweis Rechtsfolgen verbunden waren, nämlich der Ausspruch über die Zurücknahme des Wiederaufnahmeantrags von „diversen“ Fällen, wie die bescheiderlassende Behörde selbst ausführte.

Nach § 303a Abs. 2 BAO ist ein Mängelbehebungsauftrag aber mit dem Hinweis zu versehen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt. Das wurde unterlassen, da der Hinweis auf die Rechtsfolgen fehlte. Eine Feststellung, dass die Anträge deswegen als „zurückgenommen gelten“ ist rechtswidrig. Die belangte Behörde erließ am 7. Februar 2006 - trotz Vorliegens eines Mangels im Sinne des § 303a Abs. 2 - einen Bescheid, dessen Spruch durch die angefochtene Berufungsentscheidung übernommen wurde, ohne dass sie dazu befugt gewesen wäre (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 275 Tz 3; siehe auch VwGH 04.04.1990, 89/13/0190). Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde; gegebenenfalls "hat" die Behörde dem Berufungswerber die Behebung der inhaltlichen Mängel aufzutragen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 275 Tz 5). Es ist nämlich nicht ausreichend, dass ein Schreiben als „Mängelbehebungsauftrag“ bezeichnet wird, ohne auf die Rechtsfolgen zu verweisen, die eine nicht fristgerechte Behebung des Mangels zur Folge hat, wie das Zollamt offenbar vermeint. Ein ordnungsgemäßer Mängelbehebungsauftrag wurde folglich nicht erlassen.

Völlig unklar bleibt der Behördenwille sowohl nach I. als auch II. ,wenn ausgeführt wird, dass „diverse Fälle so unzureichend bezeichnet seien, dass sie als nicht beurteilbar von den Listen gestrichen werden“. Auch in diesem Falle hätte das Ermittlungsverfahren in Form eines Mängelbehebungsverfahrens zur Folge haben müssen, dass – nach Androhung – der Antrag möglicherweise als zurückgenommen gelten könnte (vgl. § 303a Abs 2 BAO). Wenn die GZ ungenau bezeichnet sind, würde dies zu einer Zurücknahme führen, nicht jedoch zu einer –

verfahrensrechtlich nicht vorgesehenen „Streichung“. Das Zollamt hätte auch bzgl. dieser Verfahren sowohl unter I. als auch II. die Pflicht gehabt, die verfahrenrechtlichen Instrumente zu nützen, um den zu beurteilenden Sachverhalt zu ermitteln und zu würdigen.

Die pauschale Feststellung des Zollamtes, dass sämtliche – offenbar die sonstigen Fälle, die nicht – laut Hinweis „gestrichen“ oder als „zurückgenommen gelten“ - vor dem 1.1.1995 – spätestens mit 31. Dezember 2001 abgelaufen seien, ist überdies zu wenig differenziert. Ein bloßer Hinweis auf die Verfristung, da die Anträge nach Art. 236 ZK (bzw. Art. 239 ZK) zum „damaligen Zeitpunkt“ hätten eingebracht werden müssen (laut angefochtener Bescheid letzter Satz der Begründung) ist nicht determiniert.

Wie der VwGH im E 29.4.1998, 95/16/0329 ausgesprochen hat, ist es zwar möglich, mehrere Verfahren in einem Bescheid zusammenzufassen, allerdings muss im Spruch des Bescheides bzw. in der Begründung ausgeführt werden, welche Rechtsfolge für welches Verfahren eintritt. Der Hinweis auf eine Liste des Antragstellers, ohne dazugehörigen konkreten Feststellungen und die Außerachtlassung des Art. 236 und 239 ZK sowie § 183 ZollG im Spruch, verbunden mit den oben ausgeführten Hinweisen führt dazu, dass der Behördenwille des Zollamtes Feldkirch nicht ausreichend substantiiert zum Ausdruck kommt.

Nach Ansicht des UFS steht somit fest, dass der Sachverhalt durch die belangte Behörde nicht ausreichend ermittelt wurde, der Wille der Behörde in der Folge – bezogen auf den Einzelfall – unter I. als auch unter II., wegen mangelnder Sachverhaltsermittlungen nur teilweise erkennbar ist und der Bescheid aus diesem Grund unter Begründungsmängeln leidet. Außerdem ist der angefochtene Bescheid mit Verfahrensmängeln behaftet, da im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens kein ordnungsgemäßer Mängelbehebungsauftrag ergangen ist und „Streichungen“ vorgenommen wurden, und dieser Spruch durch den angefochtenen Bescheid übernommen wurde. Dem UFS verschließt sich überdies die Erkenntnis, welcher verfahrensrechtliche und durch Gesetz determinierte Wille sich hinter diesen „Streichungen“ verbergen soll.

Enthält ein Bescheid aber schon die zur Beurteilung notwendige Sachverhaltsdarstellung nicht, ist er schon aus diesem Grunde rechtswidrig und einer Aufhebung und Zurückverweisung nach § 289 BAO zugänglich. Von welchem konkreten zusammenhängenden Sachverhalt bei welchem jeweiligen Verfahren die Behörde in ihrer rechtlichen Beurteilung ausgeht, bleibt für den UFS unklar. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (VwGH 28. 5. 1997, 94/13/0200).

Dem UFS verschleißt sich nicht der Erkenntnis, dass in den überwiegenden Fällen die gestellten Anträge verspätet sein könnten. Allerdings ist durch die unterlassenen Ermittlungen nicht auszuschließen, dass bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Es ist eben nicht auszuschließen, dass – neben dem oben ausgeführten Verfahren – auch bei anderen Einfuhrvorgängen die Frist für die Inanspruchnahme eines Rechtsschutzes noch nicht abgelaufen sein könnte. Die Unterlassung dahingehender Ermittlungen war aus objektiver Sicht deswegen wesentlich, da eine fristgerechte Einbringung – möglicherweise auch in nur wenigen Fällen – nicht ausgeschlossen werden kann. Das würde aber eine teilweise Stattgabe in der Berufungsvorentscheidung zur Folge haben.

Wenn die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) aufgrund der hohen Anzahl an Verfahren wie im vorliegenden Fall einen vergleichsweise großen Umfang haben und im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, erscheint es zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz (Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe), die über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, nachgeholt werden.

Da die gegenständliche Beschwerde weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275 BAO) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 BAO) zu erklären war, bestand für den Unabhängigen Finanzsenat als zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz somit die Berechtigung, in Anwendung der §§ 85c Abs. 8, 85f ZollR- DG iVm § 289 Abs. 1 BAO (siehe dazu auch Ritz "Bundesabgabenordnung -Kommentar", Linde-Verlag, Rz. 8 u. 9 zu § 289) die gegenständliche Beschwerde vom 14.4.2000 durch Aufhebung der Berufungsvorentscheidung unter Zurückweisung der Sache an die Rechtsbehelfsbehörde erster Instanz (Art. 243 Abs. 2 lit. a, 245 Zolllkodex iVm §§ 85a, 85f ZollR-DG) zu erledigen.

Im Rahmen dieser Ermessensausübung (iSd § 20 BAO) sprachen sich einerseits auf Grund des Umfangs der ergänzend vorzunehmenden Ermittlungen ergebende verwaltungsökonomische Überlegungen und andererseits folgende rechtliche Erwägungen für diese im gegenständlichen Fall vom Unabhängigen Finanzsenat gewählte Vorgehensweise: Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung vorrangig der (jeweils zuständigen) Abgabenbehörde erster Instanz bzw. Berufungsbehörde erster Stufe auferlegt hat (vgl. dazu insbes. § 276 Abs. 3 BAO in der vor dem 1.1.2003 geltenden Fassung sowie Erkenntnis des VwGH v. 21.11.2002, 2002/20/0315, sowie weiters Ritz "Bundesabgabenordnung -Kommentar", Linde-Verlag, Rz. 5 zu § 289), wohingegen dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsbehelfsbehörde zweiter Instanz (auf Grund seines "gerichtsähnlichen Status") hauptsächlich die Rolle des unabhängigen Dritten zukommt,

sodass sich dieser, um seiner Rolle als solcher gerecht zu werden, im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken soll (vgl. dazu auch Beiser, SWK 3/2003, S.102 f), wie überhaupt es grundsätzlich nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, anstelle der Abgabenbehörde erster Instanz erstmals den relevanten Sachverhalt zu ermitteln und zu würdigen, wenn dies jene es nur sehr pauschal in einem „Sammelbescheid“ vorgenommen hat.

Hinsichtlich der Einwendungen des Bf., dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens auch im Zollkodex Deckung findet und dass bei einem Fehlen einer derartigen Bestimmung es sich um eine echte Rechtslücke handle, ist zu entgegnen, dass diese Rechtsansicht verfehlt ist, da in Anwendung des gemeinschaftlichen Zollrechts Art. 236 ff ZK nunmehr die Funktion der Wiederaufnahme eines „außerordentlichen Rechtsmittels“ erfüllt (vgl. *Summersberger*, Grundzüge des Zollrechts, 202; s. auch *Alexander* in *Witte*, Kommentar<sup>3</sup>, Vor Art. 220 ZK, Rz. 27 der betont, dass rechtskräftig überhöht festgesetzte Abgaben nur nach Art. 236 ZK herabgesetzt werden können; vgl. auch *Deimel* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, FGO, Art. 236 ZK Rz. 8; richtig auch: Richtlinie des BMF, GZ BMF-010313/0032-IV/6/2007, 0.3.1. Berichtigung von Abgabenbescheiden außerhalb von Rechtsmittelverfahren). Der UFS sieht keinen Anlass, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH anzuregen.

Aufgrund der o.a. Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Mit dieser Entscheidung wird ZRV/126 - Z2L/06 miterledigt.

Salzburg, am 20. September 2007