

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vom 14. Mai 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z vom 14. April 2009, Zl. 000000/00000/2009, betreffend Abweisung eines Antrages auf Eingangsabgabenbefreiung nach der ZollBefrVO sowie auf Erlass der Abgaben gemäß Artikel 236 ZK entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 20. Oktober 2008 ist beim Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien unter CRN XY eine lineare Ionenquelle nach dem End-Hall-Prinzip (Baureihe: Mark III+) der Warennummer 8543 7090 99 in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden.

Mit Schreiben vom 19. November 2008 hat die Bf (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) für das o.a. Gerät, das ausschließlich wissenschaftlichen Zwecken diene, beim Zollamt Z um Zollbefreiung gemäß Artikel 52 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (Zollbefreiungsverordnung, ZBefrVO) angesucht und beantragt, einen Grundlagenbescheid auszustellen sowie die Abgaben gemäß Artikel 236 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) zu erlassen. Das Gerät sei im Zuge einer wissenschaftlichen Kooperation mit V. in den U.S.A. geliefert worden und stünde gerade in der Entwicklung. Es werde zurzeit weltweit weder für Endnutzer angeboten noch sei es industriell im Einsatz. An eine Markteinführung sei seitens der Hersteller erst in

etwa 2 bis 3 Jahren gedacht. Die Bf führe Entwicklungstätigkeiten für zukünftig nutzbare Prozesse aus. Diese wären ausschließlich wissenschaftlicher Natur, somit werde diese lineare Ionenquelle ausschließlich wissenschaftlich genutzt. Zukünftige Anwendungsgebiete seien Reinigungs- und Beschichtungsaufgaben in Vakuum-Beschichtungsprozessen für Kunststoffe. Dem Schreiben sind neben der Produktbeschreibung Kopien der Verzollungsunterlagen sowie der Rechnung angeschlossen.

Mit E-Mail vom 1. Dezember 2008 hat der Sachbearbeiter des Zollamtes Z die Bf kontaktiert und ergänzend ersucht, eine so genannten Verpflichtungserklärung sowie adäquate Unterlagen vorzulegen, um feststellen zu können, ob es sich bei dem eingeführten Gerät um "wissenschaftliche Instrumente oder Apparate" im Sinne von Artikel 54 ZBefrVO handelt.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 wurde dem Zollamt eine technische Beschreibung (Ablichtung der Patentschriften und des vorläufigen Handbuchs) in englischer Sprache übermittelt.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 bestätigte die Bf, dass die End-Hall-Ionenquelle unmittelbar nach der Überlassung durch die Zollbehörde an den angemeldeten Verwendungsort gebracht werde. Weiters werde die Aufnahme in das Bestandsverzeichnis der Bf veranlasst. Laut Gesellschaftsvertrag der Bf sei die Gesellschaft nicht auf Gewinn ausgerichtet und verfolge ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der BAO. Das gegenständliche Gerät werde ausschließlich für wissenschaftliche Zwecke verwendet.

Mit Sammelbescheid vom 16. Jänner 2009 hat die belangte Behörde den Antrag auf Feststellung der Eingangsabgabefreiheit sowie den Antrag auf Erstattung abgewiesen. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, das verfahrensgegenständliche Gerät sei nach Darstellung im Anbringen zum Einbau für einen bereits seit einiger Zeit in Österreich befindlichen, angeblich aus Drittstaaten importierten Laserquelle gebauten Satelliten [sic] bestimmt. Ein Nachweis hinsichtlich des angeblich ursprünglich importierten Gerätes wäre trotz telefonischer Urgenz nicht erbracht worden. Auch ein Nachweis, dass der nunmehr zum Betrieb des Lasers erforderliche importierte Bestandteil in Form einer Ionenquelle für ein Gerät bestimmt sei, dass zum jetzigen Zeitpunkt noch als wissenschaftlich anzusehen sei oder zumindest noch abgabefrei eingeführt werden könnte, sei nicht erbracht worden. Dem Begehren auf Abgabefreiheit, die sich gemäß § 6 Abs. 4 Z 4 lit. a Umsatzsteuergesetz 1994 nicht auf die Einfuhrumsatzsteuer beziehe, sei nach Sach- und Rechtslage nicht zu entsprechen gewesen, da es sich bei dem im Spruch des Bescheides genannten Bauteil nicht um ein eigenständiges Gerät mit eindeutig wissenschaftlichem Charakter als solches handle, sondern um ein Bestandteil zum Betrieb einer Laserquelle, die zum Einbau in einen bereits

importierten Hauptteil in Form einer Laserquelle als arbeitenden Teil des Gerätes bestimmt sei.

Einerseits wäre der Tatbestand des Artikel 52 ZBefrVO in Anbetracht der Hilfsfunktion der Ionenquelle nicht anwendbar, andererseits sei es dem Zollamt mangels entsprechender Nachweisführung auch nicht möglich gewesen, den Sachverhalt unter die gleichfalls als Möglichkeit in Betracht gezogene Befreiungsbestimmung des Artikels 53 ZBefrVO zu subsumieren. In Folge dessen wäre auch der Erstattungsantrag abzuweisen gewesen.

Gegen die Abweisung der Anträge wurde mit Schreiben vom 11. Februar 2009 fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wird zusammenfassend ausgeführt, die lineare End-Hall-Ionenquelle sei entgegen der Ansicht des Zollamtes ein eigenständiges Gerät. Im Anschluss an den Einsatz dieser Ionenquelle könnten, müssten aber nicht zwingend, Beschichtungsverfahren angewendet werden, welche zB mit Lasersystemen durchgeführt werden würden. Für das Funktionieren der Ionenquelle sei es jedoch zwingend notwendig, das Gerät in einen Vakuumrezipienten einzubauen und in einem Gasdruckbereich von unter 2×10^{-3} mbar zu betreiben. Die importierte lineare End-Hall-Ionenquelle werde von der Bf als eigenständig arbeitendes Gerät an einer selbst vollständig entwickelten und teilweise selbst gefertigten Vakumanlage betrieben, an welche auch die im Jahr 2000 importierten Laserquellen angeschlossen seien. Der Antrag auf Zollbefreiung gemäß Artikel 52 ZBefrVO werde daher vollinhaltlich aufrecht gehalten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führt die Berufungsbehörde erster Instanz dazu u.a. aus:

"Bei Durchsicht der Beilage 2 [Handbuch zur linearen End-Hall-Quelle] mit den zahlreichen Fotos (siehe Seite 11 bis Seite 17) entstanden bei den Zollbehörden berechtigte Zweifel, ob es sich bei der besagten End-Hall-Ionenquelle um ein eigenständiges Gerät handeln würde, da ja nur für ein eigenständiges Gerät eine Zollbefreiung nach Art. 52 ZBefrVO in Betracht käme. Da die Zollbehörden Kenntnis von einem seinerzeitigen Import erlangt haben, bestehe der begründete Verdacht, dass der seinerzeitige Import der Hauptteil der mit 20. Oktober 2008 importierten End-Hall-Ionenquelle sei."

Falls es sich bei der Ionenquelle um kein eigenständiges Gerät handelt (wovon die Zollbehörden aufgrund mangelnder Nachweise – obwohl diese gefordert wurden – ausgehen), so müsste die Wissenschaftlichkeit des seinerzeit importierten Hauptteils zur Ionenquelle genauso nachgewiesen werden wie die Wissenschaftlichkeit der am 20. Oktober 2008 laut Einfuhranmeldung CRN XY importierten Ionenquelle als Zubehörteil.

...
Im bekämpften Bescheid erfolgte die Abweisung der beantragten Zollbefreiung gemäß Art. 52 ZBefrVO für die lineare End-Hall-Ionenquelle aufgrund des Umstandes, dass hinsichtlich des angeblich ursprünglich importierten Gerätes kein Nachweis trotz telefonischer Urgenz nicht [sic] erbracht werden konnte.

Dieser Nachweis wäre erforderlich gewesen um zu überprüfen, ob ein Zusammenhang zwischen dem seinerzeit importierten Gerät als von den Zollbehörden vermuteter Hauptteil zu der nun importierten End-Hall-Ionenquelle (als vermuteter Zubehörteil) bestehe.

...

Die Berufungsbehörde der 1. Instanz vertritt hierzu die Meinung, wenn der Hauptteil in einer langen Zeitspanne vor dem dazugehörigen Zubehörteil eingeführt wird, dass zum Zeitpunkt der verspäteten Einfuhr der Zubehörteile der seinerzeit importierte Hauptteil oftmals als nicht mehr wissenschaftlich angesehen werden könne und daher in diesen Fällen eine geforderte Abgabenbegünstigung der nachgelieferten Zubehörteile verwehrt werden müsse. Genauso muss eine Abgabenbefreiung im Zweifelsfalle mangels Bekanntgabe von Unterlagen verweigert werden, wie im gegenständlichen Fall, in welchem geforderte Schriftstücke der seinerzeit vermutlich im Jahre 2000 in die EU eingeführten Laserquellen als vermuteter Hauptteil zu der am 20. Oktober 2008 importierten End-Hall-Ionenquelle als Zubehörteil nicht beigebracht worden sind.

...

Trotz der in der Berufungsschrift behaupteten Eigenständigkeit der importierten Ionenquelle, wie bereits in Punkt A2) erwähnt wurde, kann dieser Behauptung des Bw mangels eingeforderter jedoch nicht beigebrachter Nachweise kein Glauben geschenkt werden.

...

Für die Beurteilung, ob es sich bei der betreffenden importierten End-Hall-Ionenquelle um ein eigenständiges Gerät handelt, wäre es zumindest erforderlich gewesen, Informationen über die seinerzeit angeblich im Jahre 2000 importierten Laserquellen weiterzuleiten. Die Behauptung des Bw, es wären Laserquellen im Jahr 2000 importiert worden und diese würden in keinem Zusammenhang mit der im Jahre 2008 importierten Ionenquelle stehen, ist als nicht ausreichend zu betrachten, vor allem weil für diese Behauptung keine Nachweise hinsichtlich der seinerzeit importierten Laserquellen erbracht worden sind, obwohl diese Nachweise bereits im bekämpften Bescheid und auch über telefonische Urgenz vor dem bekämpften Bescheid gefordert wurden.

Die Berufungsbehörde der 1. Stufe wäre verpflichtet gewesen zu überprüfen, ob es sich bei diesen seinerzeit importierten Laser (angeblich im Jahre 2000) um einen Hauptteil der am 20. Oktober 2008 importierten End-Hall-Ionenquelle handelt. Wenn dem so wäre (wovon die Berufungsbehörde aufgrund fehlender Nachweise ausgeht), so wäre die Ionenquelle als Zubehörteil gemäß Art. 53 ZBefrVO nur dann als abgabenfrei zu belassen, wenn der Hauptteil im Zeitpunkt der Einfuhr der End-Hall-Ionenquelle als Zubehörteil (am 20. Oktober 2008) noch als wissenschaftlich anzusehen wäre. Gemäß Art. 54 ZBefrVO ist ein Instrument nur dann als wissenschaftlich zu betrachten, wenn das betreffende Instrument ausschließlich oder hauptsächlich für wissenschaftliche Arbeiten geeignet ist."

In der mit Schreiben vom 14. Mai 2009 eingebrachten Beschwerde wird seitens der Bf u.a. neuerlich darauf hingewiesen, dass es sich bei der End-Hall-Ionenquelle weder um einen Zubehörteil zu einer früher eingeführten Laserquelle handle, noch der Laser als Zubehörteil der linearen End-Hall-Ionenquelle zu bezeichnen sei. Beide Geräte würden "gleichberechtigt" zum Betrieb u.a. die genannte Vakuumanlage benötigen. Tatsächlich sei die lineare End-Hall-Ionenquelle ein eigenständiges Gerät, welches zur Oberflächenvorbehandlung eingesetzt werde.

Sollte der UFS – wider Erwarten – dennoch zum Schluss kommen, dass es sich bei der End-Hall-Ionenquelle um ein Zubehörteil des Lasers handle, sei darauf hinzuweisen, dass auch der seinerzeit eingeführte Laser, dessen Funktionsweise in der Beschwerde dargestellt wird, heute noch abgabenfrei eingeführt werden könnte. Der Beschwerde sei daher Folge zu geben und die beantragte Zollbefreiung zu gewähren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Artikel 52 Absatz 1 ZBefrVO sind die nicht unter Artikel 51 fallenden wissenschaftlichen Instrumente und Apparate, die ausschließlich für nichtkommerzielle Zwecke eingeführt werden, vorbehaltlich der Artikel 53, 54, 56, 57 und 58 von den Eingangsabgaben befreit.

Die in Absatz 1 genannte Befreiung gilt gemäß Artikel 52 Absatz 2 ZBefrVO nur für wissenschaftliche Instrumente und Apparate, die bestimmt sind für

- öffentliche oder gemeinnützige Einrichtungen, deren Haupttätigkeit die Lehre oder die wissenschaftliche Forschung ist, sowie solche Abteilungen einer öffentlichen oder gemeinnützigen Einrichtung, deren Haupttätigkeit die Lehre oder die Forschung ist, oder
- private Einrichtungen, deren Haupttätigkeit die Lehre oder die wissenschaftliche Forschung ist und die von den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zum Empfang dieser Gegenstände unter Abgabenbefreiung ermächtigt sind.

Zur Erlangung der Abgabenbefreiung für wissenschaftliche Instrumente oder Apparate nach Artikel 52 Absatz 1 der ZBefrVO hat der Leiter der Bestimmungsanstalt oder -einrichtung oder sein bevollmächtigter Vertreter gemäß Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2290/83 der Kommission vom 29. Juli 1983 zur Durchführung der Artikel 50 bis 59b sowie der Artikel 63a und 63b der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen einen Antrag bei der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats zu stellen, in dem die betreffende Anstalt oder Einrichtung liegt.

Dieser Antrag muss gemäß Absatz 2 Buchstabe a) die vom Hersteller verwendete genaue Handelsbezeichnung, die in Betracht kommende Position der Kombinierten Nomenklatur sowie die objektiven technischen Merkmale, aufgrund deren das Instrument oder der Apparat als wissenschaftlich angesehen werden kann, enthalten.

Für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bedarf es auch gemäß § 87 Abs. 1 ZollR-DG eines Antrags. Die Feststellung erfolgt in den Fällen laut Z 1 Buchstabe b), in denen der Antrag nicht in der Anmeldung gestellt wird, mit gesonderter Entscheidung (§ 185 BAO). Für die Erlassung einer solchen gesonderten Entscheidung ist das Zollamt zuständig, in dessen Bereich der Antragsteller seinen normalen Wohnsitz oder Sitz hat.

Zuständig für die Erstattung oder den Erlass im Sinn der Artikel 236 bis 239 ZK ist gemäß § 82 Abs. 1 ZollR-DG die Zollbehörde, in deren Bereich die buchmäßige Erfassung des zu erstattenden oder zu erlassenden Betrages erfolgt ist. Sollen die Erstattungen oder der Erlass im Zusammenhang mit nachträglichen buchmäßigen Erfassungen erfolgen, ist hiefür auch die Zollstelle zuständig, die die nachträglichen buchmäßigen Erfassungen durchführt.

Sollen die Erstattung oder der Erlass gemäß Artikel 236 ZK im Zusammenhang mit der Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit gemäß § 87 Abs. 1 Z 1 Buchstabe b) erfolgen, ist gemäß § 82 Abs. 2 ZollR-DG abweichend von Absatz 1 das für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit zuständige Zollamt auch zuständig für die Erstattung oder den Erlass.

Da die Bf ihren Sitz im Bereich des Zollamtes Z hat, wurden die verfahrensgegenständlichen Anträge dort eingebracht. Im Antrag gemäß Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2290/83 bzw in der als Beilage angeschlossenen Zollanmeldung hat die Bf angegeben, es handle sich bei der linearen End-Hall-Ionenquelle um ein anderes elektrisches Gerät mit eigener Funktion der Position 8543 7090 der Kombinierten Nomenklatur.

Abweichend vom Antrag geht die belangte Behörde davon aus, es handle sich bei der linearen End-Hall-Ionenquelle um einen Teil oder um Zubehör zu früher eingeführten Laserquellen und wirft der Bf vor, sie habe trotz mehrmaliger Aufforderung keine geeigneten bzw keine ausreichenden Unterlagen mit zweckdienlichen Angaben über die besonderen Merkmale und technischen Daten der Ionenquelle vorgelegt. Da die Bf laut den Ausführungen im angefochtenen Bescheid keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt habe, vertritt das Zollamt die Ansicht, die verfahrensgegenständliche Ionenquelle sei kein eigenständiges Gerät der KN-Position 8543 7090 und es könne daher lediglich eine Eingangsabgabenbefreiung nach Artikel 53 ZBfrVO als Bestandteil oder spezifisches Zubehörteil zu den seinerzeit eingeführten Laserquellen in Betracht kommen.

Wird mit der Berufung die Einreihung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Berufung gemäß § 250 Abs. 2 BAO Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war das Zollamt laut Aktenlage nicht in der Lage, anhand der vorliegenden Unterlagen zu beurteilen, ob es sich bei der linearen End-Hall-Ionenquelle tatsächlich um ein eigenständig arbeitendes Gerät mit eigener Funktion handelt und hat dieses daher abweichend von der Zollanmeldung CRN XY und den Anträgen vom 19. November 2008 als Zubehörteil zu im Jahr 2000 eingeführten Laserquellen eingereiht. Diese Einreihung wurde von der Bf mit Berufung vom 11. Februar 2009 bekämpft. Laut Berufungsvorentscheidung war die Berufung mangels Bekanntgabe von Unterlagen abzuweisen und die Abgabenbefreiung im Zweifelsfall zu verweigern.

Seit der Änderung der BAO durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz, BGBl I Nr. 20/2009, ist das Mängelbehebungsverfahren für Inhaltsmängel von Berufungen nicht mehr gesondert in

§ 275 BAO geregelt, sondern richtet sich nach der für Formfehlern und für inhaltliche Mängel geltenden Bestimmung des § 85 Abs. 2 BAO.

Nach der genannten Bestimmung berechtigen Mängel von Eingaben (Formfehlern, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Laut den Ausführungen unter den Punkt C4) und C7) der Begründung des angefochtenen Bescheides sei die Vorlage von Nachweisen über die Eigenständigkeit der importierten Ionenquelle durch die Bf von der belangten Behörde gefordert und telefonisch urgierter worden. Der vom Zollamt vorgelegte Akt enthält diesbezüglich allerdings keine über die E-Mail vom 1. Dezember 2008 hinausgehenden Informationen. Es ist nicht dokumentiert, wer mit wem worüber gesprochen hat oder welche Unterlagen von der Bf innerhalb welcher Frist vorgelegt werden sollten. Fest steht jedoch, dass kein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 BAO erfolgt ist.

Trotz Vorliegens eines Mangels im Sinne des § 250 Abs. 2 BAO hat die belangte Behörde am 14. April 2009 die Berufungsvorentscheidung Zl. 000000/00000/2009 erlassen. Dazu war sie nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zu § 275 BAO nicht befugt.

Ergeht trotz inhaltlichen Mangels vor dessen Behebung eine Sachentscheidung, so ist diese rechtswidrig infolge Unzuständigkeit (VwGH 21.1.2004, 99/13/0120). Die Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde; gegebenenfalls "hat" die Behörde der Bf die Behebung der inhaltlichen Mängel aufzutragen (Ritz, BAO, § 275 Tz 5).

Da die belangte Behörde dem aus § 85 Abs. 2 BAO resultierenden gesetzlichen Auftrag nicht entsprochen hat und dieser Mangel im Verfahren vor dem UFS nicht sanierbar ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 28. August 2009