

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A-GmbH, Anschrift, vertreten durch Dr. Philipp Lettowsky, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Getreidegasse 50, vom 8. September 2008 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 5. August 2008, Zl. 600000/00000/57/2006, betreffend Feststellungsbescheid gemäß § 24 Abs. 3 ZollR-DG entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2006 führte das Zollamt Salzburg bei der A-GmbH, in weiterer Folge als Beschwerdeführerin (Bf.) bezeichnet, eine Betriebsprüfung/Zoll durch. Prüfungsgegenstand war die Buchführung im Rahmen der aktiven Veredelung sowie das vereinfachte Anmeldeverfahren. Unter anderem wurde dabei zu den Anschreibenummern laut Beilage 2 der Niederschrift vom 29. Juni 2006, Zahl: 600/000000/2004, eine Verletzung des in den entsprechenden Präferenzabkommen vorgesehenen Verbotes der Zollrückvergütung oder Zollbefreiung (so genanntes Drawback-Verbot) festgestellt.

Mit Bescheid vom 20. Juli 2006, Zl. 600000/00000/1/2006, teilte das Zollamt Salzburg der Bf. gemäß Artikel 216 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Absatz 1 ZollR-DG die aus dem Prüfergebnis resultierende Zollschuld (Z1) in Höhe von EUR 291.868,22 und den Einfuhrumsatzsteuerbetrag in Höhe von EUR 1.058.775,97 mit. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, für die in einer beiliegenden Aufstellung näher bezeichneten, aus einer aktiven Veredelung hervorgegangenen Waren seien anlässlich der Wiederausfuhr Präferenznachweise zur Vorlage in den betreffenden Drittländern zum Zwecke der

Inanspruchnahme einer Zollpräferenzbehandlung ausgestellt worden. Die Präferenzabkommen der Gemeinschaft mit den jeweiligen Drittländern würden zwar die Gewährung einer Zollpräferenzbehandlung bei der Einfuhr der Veredelungserzeugnisse vorsehen, die Einfuhrwaren würden aber dem Drawback-Verbot unterliegen. Durch die Ausstellung der Präferenzursprungszeugnisse wäre zum Zeitpunkt der Anschreibung im Rahmen der Wiederausfuhr die Zollschuld für die Vormaterialien ohne Ursprungseigenschaft entstanden. Hinsichtlich des weiteren Verfahrensganges in der Hauptsache wird auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 04. Juni 2008, GZ. ZRV/0035-Z3K/08, verwiesen.

Mit Schreiben vom 28. November 2007 brachte die Bf. in dieser Causa beim Zollamt Salzburg einen Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 24 Absatz 3 ZollR-DG ein und begründete diesen wie folgt:

„Mit Bescheid vom 20. Juli 2006, Zahl 600000/00000/1/2006, hat das Zollamt Salzburg, Kundenteam D, bescheidmäßig festgehalten, dass in der diesem Bescheid beigeschlossenen Aufstellung aufgeführten, aus einer aktiven Veredelung hervorgegangenen Waren, anlässlich der Wiederausfuhr Präferenznachweise für Ursprungswaren der Gemeinschaft ausgefertigt worden sind, die in den betreffenden Drittländern zwecks Inanspruchnahme einer Zollpräferenzbehandlung vorgelegt werden müssen.“

„§ 24 Abs. 3 Zollrechtsdurchführungsgesetz besagt, dass dann, wenn der Ausführer oder Lieferant der betroffenen Waren den Zollbehörden bei einer Nachschau zur Prüfung von Präferenznachweisen oder Lieferantenerklärungen das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachweisen kann, der Präferenznachweis oder die Lieferantenerklärung als zu Unrecht erteilt oder ausgestellt gilt. Dies ist sodann mit Bescheid festzustellen.“

„Die in der beigeschlossenen Liste erfassten Geschäftsfälle stellen jene Geschäftsfälle dar, die im Rahmen der behördlichen Nachschau erfasst wurden und hinsichtlich derer die Präferenznachweise überprüft wurden.“

„Der Antragsteller (Ausführer) konnte der Zollbehörde das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachweisen. Somit sind die ausgestellten Präferenznachweise zu Unrecht erteilt bzw. ausgestellt worden.“

„Die Antragstellerin/Einschreiterin stellt nunmehr den Antrag, das Zollamt Salzburg möge bescheidmäßig feststellen, dass die zu den in der Beilage erfassten Geschäftsfällen ausgestellten Präferenznachweise zu Unrecht erteilt oder ausgestellt wurden und hierüber einen Bescheid erlassen.“

Mit Bescheid vom 16. Juni 2008 wurde der Antrag der Bf. auf bescheidliche Feststellung der unrechtmäßigen Ausstellung von Präferenznachweisen vom Zollamt Salzburg abgewiesen.

Begründend führt die Behörde aus, die Nachschau iSd § 24 ZollR-DG hätte nicht eine Präferenzprüfung zum Gegenstand gehabt, sondern deren Prüfungsgegenstand sei die Buchführung zum bewilligten aktiven Veredelungsverkehr sowie das vereinfachte Verfahren gewesen. Eine bescheidliche Feststellung nach § 24 Absatz 3 ZollR-DG sei nur vorgesehen, wenn das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachgewiesen werden kann.

In der form- und fristgerecht erhobenen Berufung vom 16. Juli 2008 wird argumentiert, es sei unzutreffend, dass die Prüfung der Behörde die Prüfung von Präferenznachweisen nicht zum Gegenstand gehabt habe. Gegenstand der Prüfung wäre nach Angaben der Behörde insbesondere das vereinfachte Anmeldungsverfahren gewesen. Die Prüfung in Bezug auf das vereinfachte Anmeldungsverfahren hätte selbstverständlich auch die im Rahmen dieses Verfahrens ausgestellten Präferenznachweise zum Ziel gehabt.

Die Behörde führe im [angefochtenen] Bescheid insbesondere Folgendes aus: „Im Zuge der Prüfung wurde nicht festgestellt, dass die Präferenznachweise zu Unrecht ausgestellt wurden, sondern es wurde vielmehr festgestellt, dass trotz des Verbotes der Zollrückvergütung (Drawback-Verbot) für aus dem aktiven Veredelungsverkehr stammende Fertigwaren Präferenznachweise ausgestellt wurden und damit eine Entstehung der Zollschuld nach Artikel 216 Zollkodex gegeben war“.

Wenn allerdings die Behörde einen Verstoß gegen das Drawback-Verbot festgestellt hat, so habe sie insbesondere auch festgestellt, dass die Präferenznachweise zu Unrecht ausgestellt wurden. Das Verbot des Drawbacks bezeichne nämlich eine Regelung, nach der Präferenznachweise dann nicht ausgestellt oder ausgefertigt werden dürfen, wenn bei der Herstellung von Ursprungswaren Vormaterialien verwendet worden sind, für die die vorgesehenen Einfuhrzölle wegen der Ausfuhr der aus den betreffenden Vormaterialien hergestellten Erzeugnisse nicht erhoben, erstattet oder rückvergütet worden sind. Ein Verstoß gegen das Drawback-Verbot führe daher unweigerlich zu unrechtmäßig ausgestellten Präferenznachweisen. Die Berufungswerberin habe daher gemäß § 24 Abs 3 ZollR-DG ein Recht auf bescheidmäßige Feststellung, dass der Präferenznachweis zu Unrecht erteilt bzw. ausgestellt wurde.

Gemäß § 24 Abs 3 ZollR-DG gelte der Präferenznachweis als zu Unrecht ausgestellt und sei dies mit Bescheid festzustellen, wenn der Ausführer der betroffenen Waren den Zollbehörden bei der Nachschau zur Prüfung von Präferenznachweisen das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachweisen könne.

Da die Behörde einen Verstoß gegen das Drawback-Verbot ausdrücklich festgestellt habe, sei es unzweifelhaft, dass die Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen gemäß § 24 Abs 3 ZollR-DG nicht hätten nachgewiesen werden können.

Auch die Materialien zu § 24 Abs 3 ZollR-DG würden nicht per se gegen eine bescheidmäßige Feststellung im gegenständlichen Verfahren sprechen. Daher wäre dem Antrag vom 28. November 2007 Folge zu geben.

Der Berufung war kein Erfolg beschieden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 05. August 2008, ZI. 600000/00000/57/2006, wurde sie von der Rechtsmittelbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen. Nach Darlegung der anzuwendenden Rechtsgrundlagen und einer

Wiederholung von Argumenten aus dem Ablehnungsbescheid führt die belangte Behörde weiters aus, nachdem im Rahmen der Nachschau keine Feststellungen getroffen worden wären, dass die Präferenznachweise zu Unrecht erteilt oder ausgestellt wurden, könne keine diesbezügliche bescheidliche Feststellung erfolgen. Die Schlussfolgerung der Bf., dass ein Verstoß gegen das Drawback-Verbot unweigerlich zu unrechtmäßig ausgestellten Präferenznachweisen führe und dadurch auch das Recht auf eine bescheidliche Feststellung iSd § 24 Absatz 3 ZollR-DG bestehe, sei unrichtig. Wenn, wie im vorliegenden Fall, kein negatives Prüfergebnis iSd Nichtvorliegens der Nachweise über die Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen gegeben sei, könne auch nicht erfolgreich mit einem berechtigten Rechtsschutzinteresse argumentiert werden.

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. mit Schreiben vom 08. September 2008 als Rechtsbehelf der zweiten Stufe beim Zollamt Salzburg frist- und formgerecht eine Beschwerde ein. Diese wurde dem Unabhängigen Finanzsenat unter Anchluss des verfahrensgegenständlichen Verwaltungsaktes im Oktober 2008 übermittelt. In der Beschwerde wirft die Bf. der belangten Behörde eingangs vor, sie habe sich mit den in der Berufung vorgetragenen rechtlichen Standpunkten nicht auseinandergesetzt. Danach erfolgt eine Wiederholung des im Berufungsverfahren Vorgebrachten. Abschließend meint die Bf., ihr Antrag auf bescheidmäßige Feststellung der unrechtmäßigen Ausstellung der Präferenznachweise gemäß § 24 Abs 3 ZollR-DG sei berechtigt und daher sei dem Antrag vom 28. November 2007 Folge zu geben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) ist gleichzeitig mit dem Vertrag über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union in Kraft getreten. § 24 Absatz 3 ZollR-DG lautete ursprünglich wie folgt:

„(3) Kann der Ausführer oder Lieferant der betroffenen Waren den Zollbehörden bei einer Nachschau zur Prüfung von Präferenznachweisen oder Lieferantenerklärungen das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachweisen, so gilt der Präferenznachweis oder die Lieferantenerklärung als zu Unrecht erteilt oder ausgestellt. Über das Ergebnis einer solchen Prüfung ist eine Niederschrift aufzunehmen. Über Antrag des Geprüften ist in einem Bescheid festzustellen, zu welchem Ergebnis die Prüfung geführt hat; der Antrag ist innerhalb von zwei Wochen nach Aufnahme der Niederschrift zu stellen.“ (BGBl. Nr. 659/1994)

Mit der 5. Änderung des ZollR-DG zum 28. April 2004 wurde unter anderem der 3. Absatz des § 24 geändert. Diese Bestimmung, in der verfahrensgegenständlich maßgeblichen Fassung des BGBl I Nr. 26/2004, lautet seither wie folgt:

„(3) Kann der Ausführer oder Lieferant der betroffenen Waren den Zollbehörden bei einer Nachschau zur Prüfung von Präferenznachweisen oder Lieferantenerklärungen das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht

nachweisen, so gilt der Präferenznachweis oder die Lieferantenerklärung als zu Unrecht erteilt oder ausgestellt. Dies ist mit Bescheid festzustellen.“

Aus dem Vergleich der beiden Normen ist ersichtlich, dass der erste Satz identisch ist. Eine entscheidende Änderung ist hingegen bezüglich der Voraussetzungen zur Erteilung eines Feststellungsbescheides eingetreten. Während diese anfänglich an einen fristgerechten Antrag des Geprüften gebunden war, hat die prüfende Behörde nach der derzeit geltenden Fassung des § 24 Absatz 3 ZollR-DG – wenn das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen vom Ausführer oder Lieferanten nicht belegt werden kann – von Amts wegen einen Feststellungsbescheid mit dem Inhalt, dass der Präferenznachweis oder die Lieferantenerklärung als zu Unrecht ausgestellt gilt, zu erlassen (argumentum: „ist“ „mit Bescheid“ „festzustellen“).

Dass die nunmehr geltende Bestimmung ausschließlich auf die unrechtmäßige Ausstellung im Sinne des Nichtvorliegens der entsprechenden Voraussetzungen abzielt, ergibt sich aus dem klaren Gesetzeswortlaut und zusätzlich aus den Materialien zu BGBI. I Nr. 26/2004 (GP XXII RV 405). Zu Z 14 (§ 24 Abs. 3) ist dort zu lesen:

„Verschiedene Fälle in jüngster Vergangenheit haben gezeigt, dass im Zusammenhang mit der Überprüfung der nachträglichen Beibringung von Vornachweisen eine unbefriedigende Rechtslage auf nationaler bzw. internationaler Ebene vorliegt. Im Rechtsschutzinteresse des österreichischen Ausführers wird auf nationaler Ebene die Erlassung eines Bescheides vorgesehen, um dem Ausführer bei Vorliegen eines negativen Prüfungsergebnisses die Möglichkeit der Überprüfung der behördlichen Feststellungen im Rechtsmittelverfahren zu geben.“

Laut dem verfahrensgegenständlichen Prüfauftrag vom 13. Juli 2004, GZ: 600/XXX/00-2004, waren der Veredelungsverkehr und das vereinfachte Verfahren Gegenstand der Nachschau nach § 24 ZollR-DG. Im Rahmen der Nachschau stellte der Prüfer fest, dass für die in der Niederschrift zur Prüfung aufgelisteten Veredelungserzeugnisse Präferenznachweise ausgestellt worden waren und dabei für die Vormaterialien ohne Ursprungseigenschaft eine Nachverzollung iSd Artikels 216 ZK unterblieben war. Diese wäre aber erforderlich gewesen, da die entsprechenden Präferenzabkommen mit den betroffenen Drittländern ein Verbot der Zollrückvergütung bzw Zollbefreiung (Drawback-Verbot) vorsehen.

Bei Vorliegen eines Drawback-Verbotes hat sich der Ausführer vor der Ausfuhr zu entscheiden, ob er eine Zollpräferenzbehandlung im Drittland in Anspruch nehmen will oder ob er darauf verzichtet. Besteht er darauf, hat er die Ausstellung eines Präferenznachweises zu beantragen oder sich diesen, bei Vorliegen einer entsprechenden Bewilligung durch das zuständige Zollamt, selbst auszustellen. Mit der Anmeldung der Veredelungserzeugnisse zur Ausfuhr entsteht dann für die Vormaterialien ohne Ursprungseigenschaft die Zollschuld nach Artikel 216 ZK. Die (rechtswidrige) Unterlassung einer Nachverzollung iSd Artikels 216 ZK steht jedoch in keinem Zusammenhang mit der Frage, ob ein Präferenznachweis zu Recht oder zu Unrecht ausgestellt wurde!

Zur inhaltlichen Richtigkeit der Präferenznachweise hat der Prüfer im verfahrensgegenständlichen Fall keine Feststellungen getroffen. Folglich war es der belangten Behörde verwehrt, einen Feststellungsbescheid iSd § 24 Absatz 3 ZollR-DG zu erlassen. Aus diesem Grunde hätte das Zollamt Salzburg den Antrag der Bf. vom 28. November 2007 auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 24 Absatz 3 ZollR-DG als unzulässig zurückweisen anstatt abweisen müssen. Ein Vergreifen im Ausdruck durch die Behörde, die statt zurück- abgewiesen hat, macht jedoch den Bescheid laut stRsp des Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtswidrig, wenn aus der Begründung der Zurückweisungswille hervorgeht (siehe zB VwGH vom 06.02.1976, 0092/75). Der Zurückweisungswille der belangten Behörde geht aus dem Bescheid vom 16. Juni 2008, ZI. 600000/00000/48/2006, eindeutig hervor. So weist das Zollamt Salzburg in der Begründung ausdrücklich darauf hin, dass die verfahrensgegenständliche Nachschau keine zur Prüfung von Präferenznachweisen oder Lieferantenerklärungen auf das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen war. Und im Zuge der Prüfung sei auch nicht festgestellt worden, dass die Präferenznachweise zu Unrecht ausgestellt wurden. Abschließend argumentiert die belangte Behörde, eine bescheidliche Feststellung iSd § 24 Absatz 3 ZollR-DG [...] sei nur vorgesehen, wenn das Zutreffen der Erfordernisse für die Anwendung der Zollpräferenzmaßnahmen nicht nachgewiesen werden kann.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Die verfahrensgegenständliche Nachschau war keine Nachschau zur Prüfung von Präferenznachweisen oder Lieferantenerklärungen. Im Rahmen der Nachschau zur Prüfung der Buchführung der aktiven Veredelung und des vereinfachten Verfahrens hat der Prüfer das Vorliegen der Voraussetzungen für die Ausstellung der betroffenen Präferenznachweise nicht geprüft. Mangels entsprechender Prüfungsfeststellung konnte kein Feststellungsbescheid iSd § 24 Absatz 3 ZollR-DG erteilt werden. Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. November 2008