



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch R, vom 9. Dezember 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch Wolfurt, vertreten durch Mag. Hämmerle, vom 12. November 2010, Zl. Jk, betreffend Eingangsabgaben 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) in Verbindung mit [§ 85c Abs. 8 ZollR-DG](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Begründung

Mit Aktenvermerk vom 22. Oktober 2009 wurde durch die Finanzstrafbehörde festgehalten, dass eine unzulässige Kabotagefahrt (Transport einer Pilotiermaschine) durch die Bf. durchgeführt worden sein soll; dies habe, so die Behörde, der Geschäftsführer „unmissverständlich zu erkennen gegeben“. Mit Ermittlungsbericht vom 22.10.2009 wurde folgendes Ergebnis festgehalten: „ Es wurde angezeigt, dass die Bf. Kabotagefahrten in L mit ihrem firmeneigenen Lastkraftwagen, amtl. Kennzeichen: FF, durchführen soll. Dabei soll eine Pilotiermaschine von einer Baustelle auf eine andere Baustelle verbracht werden. Der in Rede stehende Lastkraftwagen war beim Eintreffen der Beamten nicht mehr vor Ort und die Pilotiermaschine wurde bereits abgeladen. Es wurde mit Herrn BB, der sich auf der Baustelle in L befand, vereinbart, dass er uns die Bewilligung für den Transport der Pilotiermaschine sowie die Zollpapiere der Pilotiermaschine per Fax zukommen lassen würde.“

In einem E-Mail teilte der Geschäftsführer BB mit, dass der Transport „sicherlich von der Schweiz aus durchgeführt worden ist“, da das Transportfahrzeug nicht berechtigt ist, im Inland Transporte durchzuführen.

Mit Bescheid des Zollamtes vom 13. Juli 2010 wurden Abgaben in Höhe von € 30.431,92 festgesetzt (Zoll: 12.586,00; EUSt: 17.117,20 und eine Abgabenerhöhung: 728,72). Gestützt wurde die Vorschreibung darauf, dass der Sattelschlepper und der Sattelanhängers widerrechtlich im Zollgebiet verwendet wurden und deswegen die Abgabenschuld nach Art 204 Abs 1 lit a Zollkodex i.V.m. [§ 2 Abs 1 ZollR-DG](#) entstanden sei. Begründet wurde die Vorschreibung damit, dass die Pilotiermaschine mit einem im Drittland zum Verkehr zugelassenen Sattelschlepper inkl. Sattel-Sachentransportanhänger stattfindender gewerblicher Warenbinnentransport durchgeführt wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass sich die Behörde in unzulässiger Weise auf wahrheitswidrige Anzeigen eines Denunzianten stütze und nicht auf eigene Wahrnehmungen; die Zollbehörde habe nur festgestellt, dass sich die Pilotiermaschine auf einer Baustelle befand. Überdies sei die Pilotiermaschine von der Schweiz aus zur Baustelle verbracht worden; es werde die Einvernahme des Lenkers, Herrn JJ beantragt. Überdies habe Herr BB am 24.10.2009 eine Liste mit den Zollstempeln der vergangenen Monate vorgelegt, er hätte nicht gewusst, welche konkrete Liste vorzulegen sei. Die konkrete Liste sei mittlerweile, weil sie „voll“ war, entsorgt worden.

In einem Fax des Fahrers an die Abgabenbehörde erster Instanz bestätigt der Fahrer, dass er den Transport von L über D und dann wieder nach L durchgeführt habe, der Transport von der Schweiz aus erfolgte. Im weiteren Ermittlungsverfahren betonte die Bf. dass die Pilotiermaschine von der Baustelle in L F-Straße auf die Baustelle in L H-Straße verbracht wurde, wann dies aber passiert sei, könne nicht gesagt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Zollbehörde stützte sich im Wesentlichen auf die Wahrnehmung von zwei Beamten, dass sich die Pilotiermaschine an einer Baustelle in der H-Straße befand. In den von den Schweizer Zollbehörden vorgelegten Unterlagen (Verwendungsschein) gehe hervor, dass eine Wiedereinfuhr in die Schweiz und eine Wiederausfuhr aus der Schweiz nicht dokumentiert sei. In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass der Aktenvermerk, auf das sich das Zollamt stützte, zum Zeitpunkt der Akteneinsicht am 8.9.2010 noch nicht im Akt befand und offenbar erst später beigelegt worden sei. Herr BB habe nie ausgesagt, dass eine solche Fahrt vorgenommen worden sei. Der Wirtschaftsbeteiligte sei überdies nicht verpflichtet, die Abstempelungen aufzubewahren und dass ein Transport am 22.10.2009 stattgefunden haben soll, sei eine reine Mutmaßung.

Dazu wird erwogen:

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können gemäß Art. 137 ZK Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung auf Grund des von ihnen gemachten Gebrauchs, Veränderungen erfahren hätten, unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben, und ohne dass sie handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel gemäß Art. 558 Abs. 1 bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;
- b) unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und
- c) bei gewerblicher Verwendung und mit Ausnahme von Schienenbeförderungsmitteln nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden; sie können jedoch im Binnenverkehr eingesetzt werden, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften, insbesondere diejenigen betreffend die Voraussetzung für den Marktzugang und die Durchführung von Beförderungen, es vorsehen.

Nach Art. 4 Z 21 ZK ist Inhaber des Zollverfahrens die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird, oder die Person, der die Rechte und Pflichten der vorgenannten Person im Zusammenhang mit einem Zollverfahren übertragen worden sind.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Abs. 2 des Art. 204 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder in dem

Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Zollverfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

Gemäß Abs. 3 des Art. 204 ZK ist Zolls Schuldner die Person, welche die Pflichten zu erfüllen hat, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus der vorübergehenden Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des betreffenden Zollverfahrens ergeben, oder welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

[§ 289 Abs 1 BAO](#) lautet: Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) 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. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

Inhaber des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung und damit Pflichteninhaber ist das drittländische Unternehmen.

Dem Bf. ist zunächst Recht zu geben: Aus einer bloßen Wahrnehmung, dass sich die Pilotiermaschine in der H-Straße befindet, ist noch nicht der zwingende Schluss zu ziehen, dass eine unzulässige Kabotagefahrt vorgenommen worden sei. Ebenso kann aus dem E-Mail des Fahrers auch nicht diese Conclusio gezogen werden. Die anonyme telefonische Anzeige hat die Behörde augenscheinlich ohnehin lediglich zum Anlass genommen, weitere Ermittlungsschritte einzuleiten und wurde von der Abgabenbehörde nicht als Beweismittel betrachtet. Ebenso ist zunächst richtig und unstrittig, dass die Pilotiermaschine am 16.10.2009 in das Zollgebiet der Union verbracht wurde. Wenn aber jetzt der Bf. rügt, dass das Zollamt es unterlassen habe, substantiierte Nachweise darzulegen, weshalb es von einer unzulässigen Kabotagefahrt ausgeht, erkennt es die Pflichten des Verfahrensinhabers:

Den ordnungsgemäßen Aufzeichnungen kommt bei den Verfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung eine tragende Rolle zu. Mit Ausnahme der vorübergehenden Verwendung ist das Führen von Aufzeichnungen zwingend, es sei denn die Zollbehörde erachtet dies – im Einzelfall – als nicht erforderlich (Art. 515 UAbs. 1 ZKDVO). Schriftlichkeit ist nicht erforderlich; vielmehr ist jeder Datenträger zulässig (Art. 496 Buchst. j ZKDVO). Im Regelfall ist die bestehende steuerliche Buchhaltung ausreichend (Art. 515 UAbs. 2 i.V.m Art. 496 Buchst. i ZKDVO). Die Überwachungszollstelle ist darüber hinaus berechtigt, eine Bestandsliste für die betreffenden Waren zu verlangen (Art. 515 UAbs. 3 ZKDVO).

Im ggstl. Fall wurde die vorübergehende Verwendung eines sogenannten Mäklergeräts im Zusammenhang mit der vorübergehenden Ausfuhr aus der Schweiz von der schweizerischen Zollbehörde erfasst und regelmäßig der Grenzübertritt abgeschrieben. Auf Seiten der österreichischen Zollverwaltung ist es hingegen nicht aktenkundig, dass die Zollbehörde das Führen von Aufzeichnungen nach Art 515 i.V.m. 581 Abs. 2 ZK-DVO verlangt hätte. Der Bf. durfte also darauf vertrauen, dass die Unterlagen nicht aufbewahrt werden müssen, wenn sie vollständig abgeschrieben sind, das Führen von Aufzeichnungen von der Zollbehörde offenbar nicht verlangt wurde. Die Zollbehörde war aber berechtigt, im Rahmen eines Amtshilfeabkommens die Unterlagen der schweizerischen Zollverwaltung anzufordern, deren Inhalt Gegenstand dieses Verfahrens ist. Aus diesen Unterlagen geht zweifelsfrei hervor, dass die Pilotiermaschine am 16.10. und am 29.10.2009 die Grenze überschritten hat; am 16.10.2009 aus der Schweiz aus- und am 29.10.2009 in die Schweiz wieder eingeführt wurde. Das Verfahren hinsichtlich der Pilotiermaschine wurde offenbar im Carnet Verfahren abgewickelt. Als Gültigkeitsdatum wurde der 9.4.2010 angegeben. Nähere (österreichische) Aufzeichnungen hinsichtlich der ggstl. Waren sind nicht aktenkundig.

Auch wenn die Zollbehörde die Erforschung der materiellen Wahrheit im Abgabenverfahren zu beachten hat, bleibt die Nachweispflicht über die Verwendung von Nichtgemeinschaftswaren beim Wirtschaftsbeteiligten, beim Verfahrensinhaber, da es sich um eine abgabenrechtliche Begünstigung im Sinne des [§ 5 ZollR-DG](#) handelt, zumindest hat er die Erfüllung der Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Abgabenfreiheit glaubhaft zu machen. Bei dem schweizerischen Zollpapier handelt es sich jedenfalls um ein behördliches Dokument, das den Ein- und Austritt der Pilotiermaschine dokumentiert. Dieser Nachweis kann durch andere Nachweise seitens des Bf. entkräftet werden. Der Bf. hat nun im Verfahren ausgeführt, dass das Fahrzeug jedenfalls von der Schweiz aus in die H-Straße eingeführt wurde und er hat entsprechend Beweise angeboten, nämlich die Einvernahme des Fahrers. Überdies hat er ausgeführt, dass er durch den – zu weiteren Ermittlung Anlass gebenden - Aktenvermerk überrascht worden sei (Überraschungsverbot). Zusätzlich hat der Bf. ausgeführt, dass der Geschäftsführer nie die – im Ermittlungsbericht und Aktenvermerk – ausgeführte Aussage

getätigt hat, dass ein Transport von T aus vorgenommen worden wäre, was ebenfalls durch die Abgabenbehörde zu einer Einvernahme hätte führen müssen. Durch die Nichteinvernahme hat die Zollbehörde den angebotenen Nachweis nicht gewürdigt. Ein bloßes E-Mail des Fahrers und des Geschäftsführers mag zwar eine gewisse Beweiskraft entfalten, ersetzt aber keine förmliche Einvernahme, da nur eine förmliche Einvernahme ein Beweismittel erhöhter Beweiskraft darstellt (*Stoll*, BAO-Handbuch, 391). Ob ein bestimmtes Beweismittel auch subjektiv tauglich, dh geeignet ist, den Wahrheitsgehalt einer konkreten, im Abgabenverfahren strittigen Tatsache darzutun, kann erst nach Aufnahme des Beweises im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt werden. Die Abgabenbehörde darf daher einen angebotenen Nachweis nicht deswegen ablehnen, weil vielleicht mittels E-Mail bereits ein – hier sehr allgemein gehaltenes – Schreiben bei der Abgabenbehörde betreffend eine Beweisthemas eingelangt ist. Insbesondere liegt ein wesentlicher Ermittlungs- und Verfahrensfehler dann vor, wenn es vielleicht das einzige Beweismittel ist, das angeboten wurde (vgl VwGH 18.11.1982, 82/16/007 ua) und das grundsätzlich geeignet ist, als ein tauglicher Nachweis im Sinne des [§ 5 ZollR-DG](#) zu dienen.

Zum weiteren Ermittlungsverfahren ist fest zu halten:

Der UFS ist grundsätzlich verpflichtet, die Sache – in gleicher Weise wie die Abgabenbehörde erster Instanz – nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen (VwGH 21. 10. 2004, [2003/07/0105](#)). Die Abgabenbehörde erster Instanz hat eine Berufung erst "nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen" der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen (vgl. [§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO](#)). Dazu gehören auch Ergänzungs- oder Mängelbehebungsaufträge. Nach Ansicht des UFS zieht der Gesetzgeber in der Bestimmung des [§ 279 Abs. 2 BAO](#) Grenzen dergestalt, dass die Berufungsbehörde berechtigt ist, ein notwendige Ergänzungen des (bisherigen) Ermittlungsverfahrens vornehmen zu lassen. Die Prüfung, welche Ergänzungen notwendig sind, hat die Berufungsbehörde anhand der Begründung des angefochtenen Bescheides und des vorgelegten Ermittlungsergebnisses zu treffen. Die Begründung eines Bescheides hat das Ergebnis eines behördlichen Ermittlungsverfahrens und die Beweiswürdigung nachvollziehbar wiederzugeben.

Fest steht somit: Ermittlungen, die einen Nachweis zum Gegenstand haben, der von der Bf. schon im Verfahren vor der Abgabebehörde erster Instanz erstmalig angebotenen wurden und die das Zollamt nicht geführt hat, gehen nach Ansicht des UFS unzweifelhaft über den Wortlaut: „notwendige Ergänzungen“ nach [§ 279 Abs 2 BAO](#) hinaus, da es schon am Erfordernis einer lediglichen „Ergänzung“ mangelt. Überdies würden durch den UFS, wenn er die angebotenen Nachweise erstmalig würdigte, zwar Mängel in der Ermittlung des

Sachverhaltes beseitigt; jedoch würde letztendlich eine Verkürzung des Instanzenzuges und eine Beschneidung des Rechtsschutzinteresses der Partei die Folge sein. Der UFS würde zur Gänze die Rolle der Abgabenbehörde erster Instanz übernehmen, was mit der Kontrollbefugnis des UFS hinsichtlich der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung unvereinbar wäre (s. *Beiser*, SWK 2003, S 105 f; *Langheinrich - Ryda*, FJ 2004, 339): Der UFS ist im Fall einer „mangelhaften oder unterlassenen Mitwirkung der Amtspartei nicht verpflichtet, in die Rolle des Klägers“ zu schlüpfen [*Beiser* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat“, 87, (98 f.)], das würde einem fairen Verfahren widersprechen (*Beiser*, aaO, 97; s auch VfGH 14.3.2012, [U466/11](#) ua). Dies lässt sich für das Zollrecht ergänzend aus Art. 243 Abs. 2 Buchst. b ZK ableiten, wonach zwingend eine „unabhängige Instanz“ entscheiden muss. Auch nach der hL und Rechtsprechung obliegt es nicht dem Ermessen der Behörden, die erste Stufe zu übergehen, das wäre nach der österreichischen Rechtslage gesetzwidrig (Fuchs, Bundesabgabenordnung und EG-Zollrecht, 13 unter Hinweis auf EuGH 11.1.2001, Rs. [C-1/99](#)) und würde die Stellung des UFS als Gericht im Sinne des [Art. 267 AEUV](#) untergraben. Der Unionsgesetzgeber geht bei dieser Überlegung nach Ansicht des UFS zweifelsfrei davon aus, dass bereits die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe den Sachverhalt im Wesentlichen ermittelt hat und das Gericht vorwiegend nur eine Kontrollfunktion ausübt, auch wenn dieses die volle Kognitionsbefugnis ausübt und verpflichtet ist, ergänzende Ermittlungen anzustellen.

Auch der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung diese Auffassung:

So vertritt der Gerichtshof im E vom 21. 11. 2002, 2000/20/0084 (s. Ritz, BAO, § 289 Rz 5) die Auffassung, dass in einem Administrativverfahren bereits die Unterinstanzen den gesamten für die Entscheidung relevanten Sachverhalt zu ermitteln haben. Diese Anordnung des Gesetzgebers würde unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens oder wesentlicher Teile davon in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens an die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. Überdies vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass bei der Übung von Ermessen auch die Bedeutung und Funktion der Rechtsmittelbehörde ins Kalkül zu ziehen sei und dass sich der Rechtsweg keinem „erstinstanzlichen Verfahren“ annähern dürfe, bei der eine Prüfung des Antrags bei der zweiten und letzten Instanz beginne und auch ende. Nun hat zwar die Abgabenbehörde erster Instanz nicht jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen, aber es unterlassen, das Ermittlungsverfahren auf die Nachweise auszudehnen, die der Wirtschaftsbeteiligte verfahrensrechtlich als solche

vorbringen wollte. Ein Ermittlungsmangel liegt dann vor, wenn die angebotenen Nachweise durch den Bf. durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht gewürdigt werden. Auch der VwGH stellt darauf ab, wenn er betont, dass es darauf ankommt, ob eine Zeugeneinvernahme erforderlich ist oder nicht; im betreffenden Erkenntnis war der Inhalt der unterlassenen Einvernahme weitgehend bekannt und andererseits handelt es sich um einen Begründungsfehler; beides trifft für die Beurteilung des ggstl. Sachverhalts nicht zu (s VwGH 11.11.2004, [2004/16/0065](#)).

Bei der Entscheidung der Ermessensfrage, ob das weitere Verfahren unmittelbar durch das Zollamt fortgesetzt werden soll, war somit im konkreten Fall des Berufungsverfahrens vor dem UFS in verfassungskonformer Interpretation des [§ 289 Abs 1 BAO](#) auf die verfassungsrechtlichen Wertungen über die Funktion des UFS Bedacht zu nehmen: Auch wenn die Funktion einer Rechtmäßigkeitskontrolle weder der Verfassungsbestimmung des [§ 1 Abs. 1 UFSG](#), noch dem B-VG ausdrücklich zu entnehmen ist, übt der UFS nach hL funktionell eine verwaltungsgerichtliche Funktion aus und ist weitgehend mit den UVS der Länder vergleichbar [*Holoubek*, Der UFS im System oberster Kollegialbehörden in *Holoubek/Lang* (Hrsg) Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, 29]. Das zeigt sich schon darin, dass [§ 289 Abs 1 BAO](#) nicht darauf abstellt, ob eine mündliche Verhandlung vermieden werden kann oder nicht, sohin dem UFS erweiterte Befugnisse eingeräumt werden, eine Aufhebung und Zurückverweisung auszusprechen. Als unabhängige Verwaltungsbehörde ist der UFS zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Verwaltung berufen. Daraus folgt, dass der UFS grundsätzlich nicht selbst Entscheidungen – wie etwa die Bewilligung eines Antrags– in erster Instanz zu treffen hat, also nicht selbst unmittelbar die Geschäfte der Verwaltung führen soll, sondern die von der Verwaltung gesetzten Akte (im Nachhinein) zu überprüfen hat und insofern auch dem UVS gleichgestellt; siehe VfSlg 14.891, 16.192: „Der Verfassungsgesetzgeber ist bei der Ausgestaltung der Kompetenzen der unabhängigen Verwaltungssenate durch [Art 129a B-VG](#) ersichtlich von der Zielsetzung ausgegangen, die unabhängigen Verwaltungssenate nicht als Verwaltungsorgane einzurichten, die die Verwaltung in erster Instanz führen, sondern als solche, die die Verwaltung kontrollieren.“. Dies trifft im verfassungsrechtlichen Gefüge auch auf den UFS zu. Demnach entspricht es der verfassungsrechtlichen Funktion des UFS das im Rahmen des [§ 289 Abs 1 BAO](#) handzuhabende Ermessen möglichst so auszuüben, dass tunlichst nicht der UFS anstelle der ersten Instanz das Abgabenverfahren von Grund auf führt. Ist daher – wie im vorliegenden Fall - der maßgebliche Sachverhalt des Verfahrens hinsichtlich der angebotenen Nachweise, dh hinsichtlich aller Umstände zu Gunsten des Abgabepflichtigen - im Wesentlichen erst festzustellen, wird die verfassungskonforme Ausübung des Ermessens nach [§ 289 Abs 1 BAO](#) regelmäßig ergeben, dass die weitere Fortführung des Verfahrens durch die erste Instanz zu

erfolgen hat. Die richterliche Unabhängigkeit rechtfertigt sich damit, dass die Entscheidung von Rechtstreitigkeiten durch unabhängige Entscheidungsträger erfolgt, die weder die Interessen des Abgabepflichtigen noch jene der Abgabenbehörde als eigene Interessen verfolgen. Würde nun der UFS als erste Instanz tätig, müsste er zwangsläufig in eine mit der „gewöhnlichen Verwaltung“ vergleichbare Interessenslage kommen. Doch weitaus bedeutsamer ist, dass der Abgabepflichtige in diesem Fall die Rechtsmittelinstanz grundsätzlich verlieren würde.

Im Ergebnis bleibt fest zu halten: Statt der unabhängigen Entscheidung von Rechtsstreiten zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger erhielte der Rechtsunterworfenen bloß eine weitere Verwaltungsinstanz, wenn eine Aufhebung und Zurückverweisung nicht ausgesprochen würde, was der oa Kontrollbefugnis des UFS widerspricht. Nicht nur der UFS selbst, sondern auch die Abgabenbehörde erster Instanz hat auf die umfassende Kontrollbefugnis des UFS als unabhängige Behörde Bedacht zu nehmen, um ein „fares Verfahren“ zu garantieren, etwa dadurch, dass sie eine Berufungsvorentscheidung erlässt, um wesentliche Verfahrensmängel im Zusammenhang mit der Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides zu beseitigen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1288); die Behörde trifft eine Offenbarungspflicht über alle Ermittlungsschritte, auch solche zugunsten des Abgabepflichtigen (*Summersberger*, UFSjournal 2010, 32).

Aus den oben genannten Gründen war der Bescheid aufzuheben und zurückzuverweisen, da es möglich ist, dass die angebotenen Nachweise des Bf. eine Änderung im Spruch des angefochtenen Bescheides herbeiführen und ein direkter Transport aus dem Drittland nachgewiesen werden könnte.

Salzburg, am 9. Juli 2012