



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A, Adresse1, vom 12. Oktober 2010, vertreten durch RECTUND CO Janezic & Schmidt, Lagergasse 57a, 8020 Graz, gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg vom 10. September 2010, Zl. 600000/xxxxx/17/2009, betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren entschieden:

Der angefochtene Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 1. Juni 2010 wurde der A, Adresse1, als nunmehriger Beschwerdeführer (Bf) eine Abgabenschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 zweiter Anstrich ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für die Beteiligung an einer vorschriftswidrigen Einbringung von zwei Flugzeugen als eingangsabgabepflichtige Waren am 20. Juli 2009 in das Zollgebiet der Europäischen Union vorgeschrieben, weil die beiden Flugzeuge auf einem nicht bewilligungspflichtigen Nebenverkehrsweg gelandet sind und dabei der Verpflichtung zur Gestellung nicht nachgekommen wurde.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 21. Juni 2010, in der vom Berufungswerber (Bw) als Verfahrensmängel die mangelhafte Erforschung der materiellen Wahrheit, eine mangelhafte Bescheidbegründung und Feststellungsmängel vorgebracht wurden. Unter dem Titel einer Rechtswidrigkeit des Bescheides wurde eingewendet, die Erhebung von Zöllen verstöße gegen

innerstaatliches und internationales Luftfahrtrecht und seien Beteiligte im Sinne des Art. 202 ZK zu Unrecht herangezogen worden.

Das Zollamt Salzburg als Berufungsbehörde der ersten Stufe hat die Berufung vom 21. Juni 2009 mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2010 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 12. Oktober 2010, in der vom Bf Verfahrensmängel und Rechtswidrigkeit des Bescheides eingewendet werden.

Der Bf beantragt, der unabhängige Finanzsenat möge

- den angefochtenen Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufheben und das anhängige Zollverfahren gegen den Bf und gegen die mit ihm gesamtschuldnerisch haftenden Beteiligten einstellen,

- in eventu eine mündliche Verhandlung anberaumen und die Beteiligten und weitere Personen als Zeugen zur mündlichen Verhandlung laden und zu den jeweils angeführten Beweisthemen einvernehmen sowie ein Sachverständigengutachten oder zumindest einen Auszug aus dem Blue Book über den wahren Wert der verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeuge einholen und

- das gegenständliche Verfahren unterbrechen und dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungssuchens zur Klärung der Auslegung des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK vorlegen

- und anschließend im Rahmen einer Entscheidung über die Beschwerde den angefochtenen Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufheben und das anhängige Zollverfahren gegen den Bf und gegen die mit ihm gesamtschuldnerisch haftenden Beteiligten einstellen.

Mit Schreiben vom 12. September 2011 hat das Zollamt Salzburg ergänzend zur Vorlage der Beschwerde vom 18. November 2010 mitgeteilt, B als Betriebsleiter des Bf sei bei einem Verkehrsunfall 2011 ums Leben gekommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Ausgehend von einer Anzeige haben behördliche Erhebungen ergeben, dass die Luftfahrzeuge C bzw. D am 20. Juli 2009 direkt aus der Schweiz kommend am Flugfeld E (F) gelandet sind. Der Bf ist Halter des Flugfeldes E (F). Für den Bf sind bzw. waren G als Vereinsobmann, H als Flugplatzbetriebsleiter und B als diensthabender Flugplatzbetriebsleiter-Stellvertreter tätig. Das Flugfeld E ist aus zollrechtlicher Sicht ein nicht bewilligter Nebenverkehrsweg.

Das Sportflugzeug der Marke SOCATA, Typ: TB20, Werknummer: aa, Luftfahrzeug Reg: C, Baujahr: 1984, wurde am 20. Juli 2009 vom Piloten J, Adresse2, auf direktem Weg aus Birrfeld (Schweiz) kommend nach E verbracht.

Das Sportflugzeug der Marke Piper Aircraft Inc., Typ: PA-28-181, Werknummer: bb, Luftfahrzeug Reg: D, Baujahr: 1993, wurde am 20. Juli 2009 vom Piloten L, Adresse3, auf direktem Weg aus Altenrhein (Schweiz) kommend nach E verbracht.

Am 20. August 2009 hat der Bf dem Zollamt Salzburg im Wesentlichen mitgeteilt, dem Betriebsleiter-Stellvertreter H sei der Startflugplatz nicht mitgeteilt worden. In einer Landung von Flugzeugen mit Schweizer Kennung sei keine Besonderheit zu sehen. Sollten die Flugzeuge aus der Schweiz gekommen sein, so sei doch die Schweiz dem Schengen-Abkommen beigetreten und habe auch die Grenzkontrollen zu den EU-Staaten abgeschafft. In Unkenntnis der Sachlage sei ein Versehen geschehen.

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 1. Juni 2010, Zi. 600000/xxxxx/15/2009, wurde dem Bf für die beiden Sportflugzeuge Zoll im Gesamtbetrag von € 12.320,00 und Einfuhrumsatzsteuer im Gesamtbetrag von € 34.464,00 gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 zweiter Anstrich ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für die Beteiligung an einer vorschriftswidrigen Einbringung der zwei Flugzeuge als eingangsabgabepflichtige Waren am 20. Juli 2009 in das Zollgebiet der Europäischen Union, weil die Flugzeuge auf einem nicht bewilligten Nebenverkehrsweg gelandet sind und der Verpflichtung zur Gestellung nicht nachgekommen wurde, vorgeschrrieben. Der Bf wurde eingeladen, als Folge der Entstehung der Einfuhrzollschuld gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG auch eine Abgabenerhöhung in der Höhe von € 1.297,48, damit einen Gesamtbetrag von € 48.081,48 zu entrichten.

Das Zollamt Salzburg hat den Zollwert der beiden Flugzeuge vor allem in Anlehnung an die Ausführungen der Piloten geschätzt. J hat für das gegenständliche Flugzeug der Marke SOCATA für den Zeitpunkt der gegenständlichen Verbringung den „Versicherungswert“ mit SFR 150.000,00 (€ 100.000,00) beziffert. L hat ausgeführt, der „Wert“ des gegenständlichen Flugzeuges der Marke Piper Aircraft Inc. dürfte im Zeitpunkt der gegenständlichen Verbringung bei ca. € 60.000,00 gelegen haben.

Dem Bw wurde mit Schreiben vom 10. Mai 2010 auch zur Wertermittlung Parteiengehör gegeben. Dazu hat sich der Bw in seiner Stellungnahme vom 25. Mai 2010 nicht geäußert.

Gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg vom 1. Juni 2010 richtete sich die Berufung vom 21. Juni 2010, in der als Verfahrensmängel die mangelhafte Erforschung der materiellen Wahrheit, eine mangelhafte Bescheidbegründung und Feststellungsmängel vorgebracht wurden. Nach den wesentlichen Ausführungen des Bw wäre eine korrekte Feststellung der Luftfahrzeugwerte für eine korrekte Abgabenbemessung unbedingte Voraussetzung gewesen,

zumal die tatsächlichen Werte der beiden Luftfahrzeuge erheblich von den seitens des Zollamtes Salzburg ermittelten abweichen würden. Außerdem hätte der Inhalt der Betriebsleiterschulung auf geeignete Weise näher erforscht werden müssen. Der Stellungnahme des Bw und der Äußerung des G, des H und des B sei im Bescheid in keiner Art und Weise begegnet worden. Das Zollamt Salzburg hätte feststellen müssen, dass die Flugzeuge das Gemeinschaftsgebiet kurz nach der Einreise wieder verlassen haben, weshalb kein Zoll hätte abverlangt werden dürfen.

Unter dem Titel einer Rechtswidrigkeit des Bescheides wurde vom Bw eingewendet, die Erhebung von Zöllen verstöße gegen innerstaatliches und internationales Luftfahrtrecht. Die Beteiligten im Sinne des Art. 202 ZK seien zu Unrecht als gesamtschuldnerisch haftende Zollschuldner herangezogen worden.

Das Zollamt Salzburg als Berufungsbehörde der ersten Stufe hat die Berufung vom 21. Juli 2009 mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2010, Zi. 600000/xxxxx/17/2009, als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 12. Oktober 2010, in der vom Bf Verfahrensmängel und Rechtswidrigkeit des Bescheides eingewendet werden.

Der Bf beantragt, der unabhängige Finanzsenat möge

- den angefochtenen Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufheben und das anhängige Zollverfahren gegen den Bf und gegen die mit ihm gesamtschuldnerisch haftenden Beteiligten einstellen,
- in eventu eine mündliche Verhandlung anberaumen und die Beteiligten und weitere Personen als Zeugen zur mündlichen Verhandlung laden und zu den jeweils angeführten Beweisthemen einvernehmen sowie ein Sachverständigengutachten oder zumindest einen Auszug aus dem Blue Book über den wahren Wert der verfahrensgegenständlichen Luftfahrzeuge einholen
- und das gegenständliche Verfahren unterbrechen und dem EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens eine Frage zur Klärung der Auslegung des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK vorlegen
- und anschließend im Rahmen einer Entscheidung über die Beschwerde den angefochtenen Bescheid bzw. die Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufheben und das anhängige Zollverfahren gegen den Bf und gegen die mit ihm gesamtschuldnerisch haftenden Beteiligten einstellen.

Die für die Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat wesentlichsten verfahrensrechtlichen gesetzlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO; BGBl. Nr. 194/1961 idgF):

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden.

§ 289 Abs. 1 BAO:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, 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 Berufungsvorentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.

§ 85c Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994 idgF):

Gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufungsbehörde der ersten Stufe ist als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat zulässig.

§ 85c Abs. 8 ZollR-DG:

Für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie für deren Entscheidungen gelten die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, soweit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen.

Erwägungsgründe des unabhängigen Finanzsenates:

Die Bindungswirkung eines aufhebenden Bescheides besteht nur für die Rechtsanschauung, die für die Aufhebung maßgeblich ist und die in diesem Aufhebungsbescheid auch dargelegt ist. Eine Bindung an "obiter dicta" besteht ebenso wenig wie an im Aufhebungsbescheid nur implizit zum Ausdruck kommende Annahmen (VwGH 23.3.2006, 2003/16/0138).

Die sinngemäße Anwendung des § 289 Abs. 1 BAO besteht darin, dass in Zollverfahren als Erledigung der Beschwerde die angefochtene Berufungsvorentscheidung, nicht hingegen der zugrundeliegende Erstbescheid aufgehoben werden kann. Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides (der

aufgehobenen Berufungsvorentscheidung) befunden hat.

Eine kassatorische, die Sache an die Abgabenbehörden erster Instanz zurück verweisende Erledigung durch Abgabenbehörden zweiter Instanz liegt im Ermessen derselben.

Weil die fehlenden Ermittlungen - wie im Gegenstand - einen vergleichsweise großen Umfang zu haben scheinen 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 Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe, die über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) verfügt, nachgeholt werden (UFS 17.1.2005, ZRV/0052-Z3K/04).

Eine aufhebende und die Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe zurück verweisende Erledigung einer Beschwerde setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO - danach haben Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Dabei sind wesentliche Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO jene Ermittlungen, die entscheidungswesentliche Ermittlungen sind (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157).

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO setzt aber nicht voraus, dass ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob nach der Aufhebung tatsächlich ein anders lautender Bescheid (Berufungsvorentscheidung) oder kein Bescheid bzw. eine stattgebende Berufungsvorentscheidung zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides durchzuführenden und durchgeführten Ermittlungsverfahrens ab. Für eine Aufhebung ist lediglich entscheidend, dass die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich war. Dass und ob eine unterlassene Ermittlung wesentlich ist, ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Berufungsbehörde der ersten Stufe ist für die Anwendbarkeit der gegenständlichen Aufhebungsmaßnahme nicht erforderlich.

Der unabhängige Finanzsenat ist nach sorgfältiger Prüfung der dem zu behebenden Bescheid (Berufungsvorentscheidung) zu Grunde liegenden Sach- und Rechtslage zur Überzeugung gelangt, dass vom Zollamt Salzburg in objektiver Bewertung wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, die zur Annahme berechtigen, dass - dies in Abhängigkeit vom Ergebnis des nach Erlassung des Aufhebungsbescheides noch durchzuführenden Ermittlungsverfahrens – ein anders lautender Bescheid ergehen könnte.

Zum Einwand in der Berufung und Beschwerde, das Zollamt Salzburg lege seiner Abgabenbemessung die von den Eigentümern der beiden gegenständlichen Luftfahrzeuge J und L angegebenen Werte im Sinne einer Schätzung zu Grunde, dass aber die korrekte

Feststellung der Luftfahrzeugwerte für die korrekte Abgabenbemessung unbedingte Voraussetzung sei, ist vorerst anzumerken.

J hat für das gegenständliche Flugzeug der Marke SOCATA für den Zeitpunkt der gegenständlichen Verbringung einen „Versicherungswert“ mit SFR 150.000,00 (€ 100.000,00) beziffert. L hat ausgeführt, der „Wert“ des gegenständlichen Flugzeuges der Marke Piper Aircraft Inc. dürfte im Zeitpunkt der gegenständlichen Verbringung bei ca. € 60.000,00 gelegen haben.

Die Einwendungen zur Zollwertfeststellung scheinen berechtigt zu sein, da sich die dem bisherigen Abgabenverfahren zugrunde gelegten „Zollwerte“ auf der Basis der Ausführungen der Piloten von den rechtens zugrunde zu legenden Zollwerten erheblich zum Nachteil des Bf unterscheiden könnten.

Die Bemessung des Zollwertes hat nach den Regeln des Titels II (Grundlagen für die Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie für die Anwendung der sonstigen im Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen), Kapitel 3 (Zollwert der Waren) des ZK zu erfolgen. Der Zollwert ist dabei weder ein Versicherungswert noch ein Zeitwert, sondern zunächst der Transaktionswert im Sinne von Art. 29 ZK, demnach der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.

Kann ein Zollwert als Transaktionswert nicht nach Art. 29 ZK ermittelt werden, ist er durch weitere Zollwert-Ermittlungsmethoden in der Reihenfolge des Art. 30 Abs. 2 Buchstaben a) bis d) des ZK, namentlich als Transaktionswert gleicher Waren (Buchstabe a) bzw. als Transaktionswert gleichartiger Waren (Buchstabe b) und danach über die deduktive Methode (Buchstabe c) bzw. über die additive Methode (Buchstabe d) zu ermitteln.

Kann der Zollwert einer eingeführten Ware nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden, ist er nach der Schlussmethode des Art. 31 ZK zu ermitteln. Die Schlussmethode, die häufig irrtümlich als Schätzmethode bezeichnet wird, nennt zwei positive Grundlagen für die Anwendung der Schlussmethode. Der Zollwert muss auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten und durch zweckmäßige Methoden ermittelt werden. Der so ermittelte Zollwert darf dabei jedoch nicht die in Art. 31 Abs. 2 ZK angeführten Werte, wie z.B. Verkaufspreise in der Gemeinschaft, Inlandsmarktpreise der Waren im Ausfuhrland, willkürliche oder fiktive Werte und andere zur Grundlage haben.

Eine zweckmäßige Methode heißt keinesfalls, dass die Zollbehörden einfach zu einer Schätzung im Sinne von § 184 BAO berechtigt wären. Als Bewertungsmethoden im Sinne der Schlussmethode sind vielmehr die Methoden der Art. 29 und 30 ZK mit einer angemessenen Flexibilität heranzuziehen. Die Bewertung hat auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu erfolgen. Zweckmäßig ist die Methode,

wenn die Zollwertermittlung auf einfachen und objektiven Kriterien beruht und mit der Handelspraxis in Einklang zu bringen ist. Dabei ist auch auf die Handelsstufe des Einführers Bedacht zu nehmen.

Führt auch der Versuch, den Zollwert nach den modifizierten Methoden der Art. 29 und 30 ZK zu ermitteln, zu keinem Ergebnis, dann bleibt als letzte Möglichkeit nur die Schätzung gemäß Art. 31 ZK iVm § 184 BAO, dies aber auch in Beachtung der oben gerafft angeführten und dargelegten Zollwertermittlungsregeln. Eben diese wären auch zu beachten, sollte es zu einer als zweckmäßig eingeschätzten Zollwertermittlung auf der Basis der vom Bf erwähnten „Blue Book“-Werte kommen.

Sollte es zu einer Ermittlung des Zollwertes nach der Schlussmethode durch einen Sachverständigen kommen, wäre dabei zudem § 313 BAO zu beachten. Möglicherweise ist für eine derartige Zollwertermittlung die Übersendung und Zurverfügungstellung der dafür von Sachverständigen als erforderlichen erachteten Unterlagen und/oder Daten ausreichend.

Wenn die Besichtigung der Flugzeuge erforderlich werden sollte, könnten beispielsweise beide Luftfahrzeughalter aber auch aufgefordert werden mitzuteilen, ob bzw. wann in einem vertretbaren Zeitrahmen eine weitere Landung der Luftfahrzeuge im Bundesgebiet beabsichtigt ist, um die Flugzeuge kostensparend der Schlussmethode durch das geeignete Mittel einer Schätzung zugänglich zu machen.

Im Allgemeinen ist zur Schätzung noch zu bemerken, dass es das Ziel einer Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Befugnis (die Verpflichtung) zur Schätzung beruht aber alleine auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (stRspr z.B. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio).

Eine Behörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (stRSpr z.B. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137).

Es ist stRspr des VwGH, dass derjenige, der zur Schätzung (hier zur Schlussmethode durch das geeignete Mittel der Schätzung) Anlass gibt und bei der Ermittlung des Sachverhaltes, der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen muss (z.B. VwGH vom 27.08.2002, 96/14/0111). Dies setzt jedoch die faktische Möglichkeit einer Mitwirkung voraus, vor allem wenn Tatsachen ihre Quelle außerhalb des Zollgebietes haben. Die sachliche Rechtfertigung für eine erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland (VwGH 30.5.1995, 91/134/0248).

Daher besteht die erhöhte Mitwirkungspflicht insoweit nicht, als internationale

Amtshilfemöglichkeiten bestehen. Außerdem ist in Beachtung des Grundsatzes der Amtswegigkeit der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht schon deshalb zu schätzen, weil eine Mitwirkungspflicht verletzt wurde, sondern nur dann, wenn als Folge der Pflichtverletzung eine genaue Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen unmöglich ist (Bundesabgabenordnung, Ritz³, § 184 BAO, Seite 508, Rz 6).

Der Bf verfügt im Grunde seiner glaubwürdigen Ausführungen in der Beschwerde weder über die Luftfahrzeuge noch hat er Kenntnis über die erforderlichen den Wert bestimmenden Parameter. Wegen dieser Ausführungen ist der Bf aber nicht grundsätzlich seiner Mitwirkungspflicht enthoben. Zollbehörden haben hier bei der Suche nach den Grundlagen für die Ermittlung eines Zollwertes nach den Regeln des Zollkodex bedingt durch bestehende Amts- und Rechtshilfeverträge einfachere Möglichkeiten, an erforderliche Tatsachen im Zollgebiet bzw. in der Schweiz zu gelangen.

In einem Aktenvermerk vom 26. November 2009 ist festgehalten, L sei schon des Öfteren in E gelandet und es habe nie Probleme gegeben; seine Ehefrau sei aus E. Dieser Vermerk könnte von Relevanz sein, weil nach der Aktenlage nicht ausgeschlossen werden kann, dass es schon bei einer der verfahrensgegenständlichen Landung in E vorangegangenen Landung, so einer dieser Flüge direkt aus der Schweiz erfolgt sein soll, zu möglichen zollrechtlichen Verstößen gekommen sein könnte. Dies hätte zutreffendenfalls bei einem möglicherweise anderen Beteiligtenkreis Auswirkungen auf allfällige Zollschuldnerschaften und möglicherweise auch Auswirkungen auf zugrunde zu legende zugehörige Zollwerte, möglicherweise hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Flugzeuges. Denkbar scheint aber auch, dass L anlässlich dieser im Telefonaktenvermerk angesprochenen Einreisen mit anderen Flugzeugen eingereist ist.

Während die Personen, die eine Ware verbracht haben (hier die Piloten als Handelnde), ohne Weiteres Schuldner dieser Schuld sind, werden die Personen, die an der Verbringung beteiligt waren, nur dann zu gesamtschuldnerisch zu verpflichtenden Schuldern, wenn sie schuldhaft gehandelt haben. Dieses schuldhafte Handeln/Unterlassen von Beteiligten, das Hinzutreten eines Schuldelementes ist damit eine entscheidungsrelevante zu beweisende Tatsache.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die „Gewissheit“ des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen (VwGH 28.6.19956, 89/16/0014). Dabei genügt es nach stRSpr des VwGH von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder die Gewissheit für sich hat und alle andern Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. 23.2.2005, 2002/14/0152). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie

nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht im naturwissenschaftlich mathematisch exakten Sinn nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel, vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung, vom Verbot einer vorweggenommenen Beweiswürdigung, vom Fehlen des Unmittelbarkeitsgrundsatzes und vom grundsätzlichen Fehlen von Beweisverwertungsverboten getragen.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist vielmehr der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0232).

Einer niederschriftlichen Aussage - umso mehr wenn sie in Erinnerung daran, die Wahrheit zu sagen, gemacht wird - wird ein erfahrungsgemäß höherer Wertgehalt innewohnen, als einem Aktenvermerk über ein Telefongespräch oder dem Inhalt eines E-Mails.

In der bekämpften Berufungsvorentscheidung wird die entscheidungsrelevante Tatsache des schuldhaften Handelns auch auf eine mündlich erteilte Auskunft zur Betriebsleiterschulung und auf Folien als Sachbeweis gestützt.

Eine Schulung hat aus der Sicht des Bf zwar stattgefunden, soll aber keinerlei Bezugnahme auf zollrechtliche Vorschriften aufgewiesen haben. Ausdrücklich wird vom Bf die Übereinstimmung der Präsentationsfolien als Sachbeweis mit den Schulungsunterlagen, die den Organen des Bf im Rahmen der Schulung zur Kenntnis gebracht wurde, bestritten. Nach den Ausführungen des Bf soll keiner der Teilnehmer an dieser Schulung konkrete Erinnerungen an einen zollrechtlichen Inhalt des Vortrages des M haben bzw. soll dieser nicht besonders auf die Problematik der Ein- und Ausreise von Flugzeugen von und nach der Schweiz hingewiesen haben. Dieser Einwand gewinnt möglicherweise aus der Sicht des dem Ereignis sehr nahen Schreibens des Bf vom 20. August 2009 an Gewicht; man sollte sich dabei aber auch den Inhalt der Verständigungsliste vom 1. Mai 2005 und den Inhalt des Aktenvermerks vom 20. Jänner 2010 vor Augen halten, wonach H gewisse Aussagen suggeriert worden sein sollen.

Die Frage, ob M im Bereich der Flugfelder behördliche Kompetenzen aufweist und ob er qualifiziert ist, zollrechtliche Ausführungen zu tätigen, wird in diesem Zusammenhang wohl dahingestellt bleiben dürfen, weil die gebotenen Sorgfalt, sollten zollrechtliche Belange tatsächlich Gegenstand der Schulungsmaßnahme gewesen sei, bei Beteiligten dazu führen hätte müssen, sich beim Betriebsleiter bzw. Obmann des Vereines oder an sonst geeigneter Stelle gesichert zu erkundigen, zumal persönliche Unkenntnis grundsätzlich nicht gutgläubig zu machen vermag.

Um Gewissheit über das Vorliegen dieser vom Zollamt neben anderen für das Schuldmoment als entscheidungsrelevant erachteten Tatsachen zu erlangen, wird es erforderlich sein, den

Einwand mit der Nicht-Übereinstimmung der Präsentationsfolien zu ergründen und die vom Bf diesbezüglich angebotenen Beweise zu erheben, namentlich M und die Schulungsteilnehmer als Zeugen zu vernehmen und ihnen dabei die wesentlichen diesbezüglichen Einwendungen des Bf vorzuhalten. Dabei wäre zu beachten, dass Schulungsteilnehmer, die im Zollverfahren als Beteiligte herangezogen wurden, als gesamtschuldnerisch herangezogenen Zollschuldner und damit Parteien des Verfahrens nicht als Zeugen vernommen werden können.

Wie bereits ausgeführt, hat die Erledigung einer Beschwerde unter Zurückverweisung der Sache an die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe zur Voraussetzung, dass wesentliche Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eingewendete Mängel zur Begründung eines Bescheides, zur Beweiswürdigung werden durch die Behebung des Bescheides obsolet, sind vorerst nicht mehr zu beachten. Sollte es nach der nachgeholten Beweiserhebung zu einer Berufungsvorentscheidung kommen, werden diese Einwendungen in diese einfließen, ebenso die Einwendungen im Zusammenhang mit der Bewertung des innerstaatlichen und internationalen Luftfahrtrechtes aus zollrechtlicher Sicht.

Den Ausführungen in der Beschwerde, es werden in der Berufungsvorentscheidung sämtliche Ausführungen und Stellungnahmen der beiden Piloten als wahr zu Grunde gelegt, um dann daraus den Schluss zu ziehen, diese hätten mangels subjektiver Tatseite keinen zollrechtlichen Verstoß gesetzt, ist entgegen zu halten, dass die Piloten als Handelnde um die Zollschuld nicht entlastet wurden, weil sie als handelnde Verbringer ohne Weiteres zu Zollschuldern gemäß Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK geworden sind.

Weil es im Gegenstand nach Ansicht des Zollamtes Salzburg mehrere Zollschuldner zu geben scheint (Handelnde und Beteiligte) wurde vom Zollamt Salzburg bei der Auswahl der Zollschuldner Ermessen gemäß Art. 213 ZK iVm § 20 BAO geübt und wurden dabei möglicherweise unzureichend erhobene Sachverhalte untereinander abgewogen.

Um im Falle einer allenfalls neuerlich erforderlich werdenden Berufungsvorentscheidung bei der Übung von Ermessen Ermessensfehler hintanzuhalten wird es erforderlich sein, auch diesbezüglich den Sachverhalt zu verdichten, diesbezüglich Erhebungen nachzuholen bzw. zu ergänzen und die Piloten dazu unter Vorhalt der Ausführungen der Bf in der Beschwerde und der Ausführungen der Beteiligten zur Sache niederschriftlich zu befragen.

Der Einwand, die Verbringung der Flugzeuge sei lediglich vorübergehender Natur gewesen, so dass keine Abgabenschuld entstehen habe können, es das Zollamt Salzburg demnach unterlassen habe, Feststellungen dahingehend zu treffen, dass die beiden gegenständlichen Luftfahrzeuge das Gemeinschaftsgebiet kurz nach deren Einreise wieder verlassen haben, ist schon dem Grunde nach nicht berechtigt. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung

und Beschwerde sind nicht geeignet, der Beschwerde grundsätzlich zum Erfolg zu verhelfen.

Die Verbringung der Flugzeuge war unbestritten von vorübergehender Natur.

Eine Einfuhrzollschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK entsteht, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Die Entstehung einer Zollschuld ist dabei nicht an eine „dauerhafte Verbringung“ geknüpft.

Dass es sich bei den Flugzeugen um (grundsätzlich) einfuhrabgabepflichtige Waren gehandelt hat, wurde auf Seite 8 f der bekämpften Berufungsvereentscheidung ausführlich dargestellt. Dieser Darstellung ist aus der Sicht der Erledigung der Beschwerde unter Zurückverweisung der Sache an die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe nichts hinzuzufügen.

Im Sinne des Art. 202 Abs. 1 ZK ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich. Aus der Sicht der Erledigung der Beschwerde unter Zurückverweisung der Sache an die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe wird es genügen dürfen, wenn der unabhängige Finanzsenat auf die diesbezüglichen umfangreichen rechtlichen Ausführungen in der Berufungsvereentscheidung (Seite 3 ff), die sich mit dem (objektiv) vorschriftswidrigen Verbringen (vor allem mit dem Zollstraßenzwang – Art. 38 ZK und mit der Gestellungspflicht – Art. 40 ZK) aus zollrechtlicher Sicht bei Flugzeugen, die aus Drittstaaten auf Flugplätzen einfliegen, die keine generelle Bewilligung für einen Nebenwegeverkehr verfügen, befassen, verwiesen wird.

Weil strittig ist, ob für den Bf bzw. für die für den Verein handelnden Organe bzw. den diensthabenden Flugplatzbetriebsleiter-Stellvertreter zum Zeitpunkt der Landung der beiden Luftfahrzeuge erkenntlich war, dass die gegenständlichen Luftfahrzeuge direkt aus der Schweiz einreisen werden und weil bestritten wird, dass konkrete Telefonate seitens der beiden Piloten mit Organen des Flugplatzes im Vorfeld der Flugdurchführung geführt wurden, wird auch diesbezüglich der Sachverhalt durch ergänzende Ermittlungen zu verbreitern sein. Ebenso wird zu klären sein, ob es die verantwortlichen Piloten tatsächlich in rechtswidriger Weise unterlassen haben, die in § 2 Abs. 1 F-GÜV vorgesehene Meldung an den Flugplatzhalter auf sachgerechte Weise zu erstatten. Weiters wird zu hinterfragen sein, ob sich die Organe des Bf tatsächlich im Glauben befunden haben, die gegenständlichen Luftfahrzeuge seien bereits von einem österreichischen Flugplatz abgeflogen und nach F gekommen; dies auf Grund der behaupteten unterlassenen Meldung im Sinne der oben genannten Bestimmung. Schließlich wird die Einvernahme des G, des H und die Einvernahme der Piloten J und L auch noch beinhalten müssen, ob die den Bf belastenden Telefonate, die seitens der Piloten mit Organen des Flugplatzes geführt wurden, lediglich den vom Bf in der Beschwerde erwähnten informellen Charakter hatten oder ob mit den Telefonaten bereits sachgerecht dem Flugplatzhalter jeweils ein Direktflug aus der Schweiz als konkrete

Ankündigung samt Übermittlung der Angaben gemäß den Bestimmungen der F-GÜV angekündigt wurde.

Der Einwand, die zollrechtliche Anordnungen aus dem Jahre 1997 widerspreche systemisch den Bestimmungen der F-GÜV, da sich der jeweilige Fristenlauf überschneide, wird, sollte es nach der nachgeholten Beweiserhebung zu einer neuen Berufungsvorentscheidung kommen, in dieser aufzuklären sein.

Art. 24 des AIZ ist mit „Zölle“ übertitelt. Gemäß Abs. 1 lit. a leg. cit. dürfen Luftfahrzeuge auf einem Flug nach, aus oder über dem Hoheitsgebiet eines anderen Vertragsstaates vorbehaltlich der Zollvorschriften dieses Staates vorübergehend zollfrei einfliegen.

Österreich und die Schweiz sind Vertragsstaaten des AIZ. Außer Streit gestellt ist, dass die gegenständlichen Luftfahrzeuge mit den Registrierungen C und D das Bundesgebiet bereits wieder verlassen haben und dass ihr Aufenthalt im Bundesgebiet lediglich von kurzer Dauer, also vorübergehend im Sinne des Art. 24 AIZ war.

Die Zollfreiheit dieser Bestimmung ist an die Bedingung „vorbehaltlich der Zollvorschriften dieses Staates“, damit an die Bedingung der Einhaltung der Zollvorschriften der Europäischen Union geknüpft, was die ordnungskonforme Einreise in die Europäische Union voraussetzt. Nach zollrechtlichen Vorschriften wurde vom Zollamt Salzburg als erstinstanzlich zuständiger Abgabenbehörde bekämpfbar geprüft und beurteilt, ob dieser Bedingung entsprochen wurde.

Über die Regelung des Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK kann auf Beteiligte als Zollschuldner zurückgegriffen werden. Hier werden Personen erfasst, die schulhaft am vorschriftswidrigen Verbringen von Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln.

An der Verbringung beteiligt sind Personen, die durch ihr Verhalten das Verbringen durch andere veranlassen, unterstützen, dulden, ermöglichen usw. Typische Beteiligte sind Personen, die dem handelnden Verbringer Anweisungen, Hilfestellungen usw. gegeben haben. Zur objektiven Seite der Beteiligung am vorschriftswidrigen Verbringen von Waren in das Zollgebiet kommt noch eine subjektive Voraussetzung hinzu, die nur im Einzelfall anhand der konkreten Tatumstände zu beurteilen ist. Bei der Auslegung des gesetzlichen Begriffes „vernünftigerweise hätten wissen müssen“ kommt es nach Witte auf das (Anmerkung: schwer bestimmbare) Verhalten des „Durschnittsteilnehmers“ an (vgl. Witte, Zollrecht⁵, Rz 42 zu Art. 202). Im Einzelfall ist es möglicherweise einfacher das subjektive Moment gegebenenfalls über die individuelle Persönlichkeit, die Intelligenz, das Alter, die Erfahrung, die Erziehung und die Ausbildung des Beteiligten zu berücksichtigen (vgl. Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht³, Rz 22 zu Art. 202).

Auch juristische Personen können als Handelnde und als Beteiligte Zollschuldner werden (EuGH 23.9.2004, Rs C-414/02). Ein Verein im Sinne des Vereinsgesetzes ist eine juristische Person. Er besitzt selbst Rechtspersönlichkeit und nimmt durch seine Organe am Rechtsleben teil. Ein Verein kann wirtschaftlich tätig sein, solange die Einnahmen der Verwirklichung des Vereinszweckes dienen, unabhängig von seinen Mitgliedern für sich selbst Rechte und Pflichten haben, Besitz und Eigentum erwerben, Verträge abschließen, Dienstleistungen in Auftrag geben, als Arbeitgeber auftreten, in Konkurs gehen und ist steuerpflichtig bzw. zu Schadenersatz verpflichtet und haftet mit seinem Vereinsvermögen.

Ob bzw. dass den als Beteiligten herangezogenen Personen das Wissen um das rechtswidrige Handeln der eigentlichen Verbringer fehlte, werden weitere sachgerechte Erhebungen zeigen und verdichten müssen. Die in der bekämpften Berufungsvorentscheidung dazu dargestellten Gründe vermögen gegenüber dem unabhängigen Finanzsenat die subjektive Tatseite nicht in einer Weise zu belegen, um ihm ein sachgerechtes behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorlebens der entscheidungsrelevanten Tatsache „vernünftigerweise hätten wissen müssen“ zu ermöglichen, gerade weil der Bf zu den schriftlichen Stellungnahme der beiden Piloten bemerkt, es sei eine „glatte Lüge“, die Beteiligten G und B seien vom Ort des Abfluges in Kenntnis gesetzt worden.

Die im Zusammenhang mit den übermittelten Flugplänen vorgebrachten Einwendungen sind auf einen ersten Blick angetan, an der Begründung des Zollamtes zu zweifeln. Ebenso wenig scheinen auf einen ersten Blick die von den Piloten vorzunehmenden Bordbuch- und Flugbucheintragungen geeignet zu sein, die subjektive Tatseite zu tragen.

Der Anregung, das gegenständliche Verfahren zu unterbrechen und dem EuGH die in der Beschwerde ausformulierte Fragen im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens zur Klärung des Maßstabes der subjektiven Seite des Verschuldens vorzulegen, wird wegen der Erledigung der Beschwerde unter Zurückweisung der Sache an die Rechtsbehelfsbehörde der ersten Stufe und weil den unabhängigen Finanzsenat keinen Vorlagepflicht trifft, nicht nähergetreten.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung durfte gemäß § 284 Abs. 5 BAO in sinngemäßer Anwendung des Abs. 3 leg. cit. abgesehen werden.

Graz, am 28. Oktober 2011