

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 27. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Zollamtes ZA vom 23. September 2015, Zl.: 0000, betreffend die Feststellung der Befreiung von den Eingangsabgaben für ein Beförderungsmittel als Übersiedlungsgut zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) wie folgt abgeändert:

Dem Antrag der beschwerdeführenden Partei vom 22. Juli 2015 (eingelangt am 27. Juli 2015) auf Befreiung von den Eingangsabgaben für das Beförderungsmittel „XXX“, Fahrgestellnummer: *****, als Übersiedlungsgut, wird gemäß Artikel 184 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit Titel II, Kapitel I, Artikel 3 bis 11 Zollbefreiungsverordnung (ZbefrVO), §§ 2 Abs. 1, 87 Abs. 1 Z. 1 und Abs. 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) und § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a Zollrechts-Durchführungsverordnung (ZollR-DV) stattgegeben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang

Das Zollamt ZA teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit Bescheid vom 17. August 2015, Zahl: 0001, eine seiner Ansicht nach gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG wegen Entziehens eines im Bescheid näher bezeichneten Beförderungsmittels aus der zollamtlichen Überwachung entstandene Eingangsabgabenschuld in Höhe von 7.709,99 Euro (davon 2.409,37 Euro an Zoll und 5.300,62 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit und schrieb ihr eine Abgabenerhöhung im Ausmaß von 79,03 Euro zur Entrichtung vor.

Nach dagegen fristgerecht erhobener Beschwerde hob das Bundesfinanzgericht den genannten Bescheid mit dem in Rechtskraft erwachsenen Erkenntnis vom 28. Jänner 2019, RV/5200072/2015, ersatzlos auf.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass für das in Rede stehende Fahrzeug bereits mit der Verbringung in das Zollgebiet (hier: anlässlich der Einreise über einen nicht näher bekannten polnischen Grenzübergang Ende Februar oder Anfang März 2015) eine Zollsschuld nach Art. 202 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO entstanden sei und das Zollamt daher im Ergebnis zu Unrecht angenommen habe, dass die Bf. erst nachfolgend am 24. März 2015 das Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen habe und erst dadurch die Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 203 ZK entstanden sei.

Dem hier gegenständlichen Beschwerdeverfahren liegt der Antrag der Bf. vom 22. Juli 2015 auf „Feststellung der Zollbefreiung für Übersiedlungsgut (Antrag auf Ausstellung eines Grundlagenbescheides)“ zugrunde.

Mit Bescheid vom 23. September 2015, Zahl: 0000, wies das Zollamt den erwähnten Antrag auf Befreiung von den Eingangsabgaben für das in Rede stehende Beförderungsmittel als Übersiedlungsgut gemäß § 184 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit §§ 2 Abs. 1, 87 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) und Titel II, Kapitel I, Artikel 3 bis 11 der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 (Zollbefreiungsverordnung-ZBefrVO) ab.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die ordnungsgemäße Überführung einer Ware in den zollrechtlich freien Verkehr eine unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung der Eingangsabgabenbefreiung als Übersiedlungsgut darstelle. Dies bedeute, dass ein gesetzlich eingeräumter materiellrechtlicher Anspruch auf die Abgabenbefreiung als Übersiedlungsgut durch das Entstehen einer Zollsschuld für eine Ware anders als 201 ZK (=Überführung einer Ware in den zollrechtlich freien Verkehr) zum Erlöschen komme. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bilde Art. 212a ZK. Trotz Missachtung des Verfahrensrechts könne es zu einer Abgabenbefreiung kommen, wenn Folgendes erfüllt sei:

- Mit Ausnahme der ordnungsgemäßen Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr müssten sämtliche Voraussetzungen der Abgabenbefreiung vorliegen.
- Es werde nachgewiesen, dass im Verhalten der Beteiligten keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit vorliege.

Im gegenständlichen Fall sei ausreichend glaubhaft gemacht worden, dass das gegenständliche Beförderungsmittel die Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung als Übersiedlungsgut im Sinne des Kapitel I ZBefrVO erfülle.

Die Bf. hätte allerdings ausreichend Zeit gehabt, sich vor der erstmaligen widerrechtlichen Verwendung bei der Zollbehörde näher zu erkundigen bzw. für das gegenständliche Fahrzeug einen Antrag auf Ausstellung eines Grundlagenbescheides für Übersiedlungsgut zu stellen. Gerade anhand der beim ÖAMTC eingeholten Informationen hätte die durch ihren Ehegatten - einem Steuerberater - vertretene Bf. vernünftigerweise wissen müssen, dass sie sich vor der Einfuhr des Fahrzeuges zumindest bei der Zollbehörde erkundigen müsse. Dies sei aber laut Aktenlage nicht erfolgt. Die Bf. habe damit zumindest offenkundig fahrlässig gehandelt, sodass die in Artikel 212a ZK angeführte

Voraussetzung, dass im Verhalten aller Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offenkundige Fahrlässigkeit liegen dürfe, somit nicht erfüllt sei.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 27. Oktober 2015 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Februar 2016, Zahl: 0002, als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 15. März 2016 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Das Zollamt legte in der Folge mit Vorlagebericht vom 27. April 2016 die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Vor dem Hintergrund der ersatzlosen Aufhebung des Abgabefestsetzungsbescheides vom 23. September 2015 und der bereits durchgeführten Abgabengutschrift ersuchte das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 19. April 2019 die Bf. darzulegen, ob und inwieweit ein rechtliches Interesse an der Feststellung der Befreiung des streitgegenständlichen Kraftfahrzeugs von den Eingangsabgaben als Übersiedlungsgut und sohin an einer Entscheidung über ihre beim Bundesfinanzgericht noch anhängige Beschwerde vom 27. Oktober 2015 weiterhin besteht.

Dieses Schreiben wurde auch dem Zollamt zur Kenntnis gebracht.

Das Zollamt teilte dazu mit Schreiben vom 2. Mai 2019, Zahl: 0003, mit, dass im gegenständlichen Fall von der Finanzstrafbehörde weitere finanzstrafrechtliche Ermittlungen betreffend Abgabenehlerie durchgeführt würden und es in diesem Zusammenhang als Vorfrage zu klären gelte, ob ein Abgabeananspruch gegeben sei oder die Zollbefreiung in Anspruch genommen werden könne (Art. 212a ZK).

Nachdem das Bundesfinanzgericht dies der beschwerdeführenden Partei zur Kenntnis brachte, gab diese bekannt, dass ein rechtliches Interesse an einer Entscheidung über die Beschwerde vom 27. Oktober 2015 weiterhin bestehe.

Vor dem Hintergrund der im Beschwerdefall im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Jänner 2019, RV/5200072/2015, bereits festgestellten Zollschuldentstehung nach Art. 202 ZK und der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung des Begriffs „Beteiligter“ iSd. Art. 212a ZK in den Rechtssachen C-679/15, Ultra-Brag AG, vom 25. Jänner 2017 und C-226/18, Krohn & Schröder GmbH, vom 22. Mai 2019 erging in der Folge an das Zollamt das Ersuchen darzulegen,

- welche Personen es im vorliegenden Fall aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen und Ermittlungsergebnisse als Zollschuldner im Sinne des Art. 202 Abs. 3 erster bis dritter Anstrich ZK (entweder als unmittelbar Handelnde, als Beteiligte oder als Erwerber oder Besitzer) ansieht und
- aufgrund welcher Sachverhaltsannahmen und Ermittlungsergebnisse im Verhalten dieser Personen aus der Sicht der Zollbehörde eine offensichtliche Fahrlässigkeit iSd Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache C-48/98, Söhl & Söhlke, vom 11. November 1999, liegt.

In seiner Stellungnahme vom 11. Juni 2019 führte das Zollamt dazu Folgendes aus:

„ Zum Begriff „Beteiligter“:

Bisher wurde in Bescheiden der Begriff „Beteiligter“ analog zu Art. 899 ZK-DVO (Witte dazu: Art. 212a Rz 11) angeführt:

Als „Beteiligte(r)“ gelten die Person oder die Personen oder ihr Vertreter sowie gegebenenfalls jede andere Person, die zur Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die in Frage stehenden Waren tätig geworden ist oder die Anweisungen gegeben hat, die zur Erfüllung dieser Förmlichkeiten notwendig waren.

Das BFG-Stellungnahmeersuchen vom 22.5.2019 zitiert EuGH C-679/15 v. 25.1.2017 Rz 38: Der Begriff „Beteiligter“ im Sinne von Art. 212a des Zollkodex ist nach dem Wortlaut dieser Vorschrift dahin zu verstehen, dass er sich auf jede natürliche oder juristische Person bezieht, die gemäß den Art. 202 bis 205 des Zollkodex u. a. deshalb als Zollschednerin angesehen wird, weil sie mit ihrem Verhalten den Grund für das vorschriftswidrige Verbringen der Ware in das Zollgebiet der Union gesetzt hat.

Nach ho. Ansicht entspricht diese neue Definition sinngemäß der bisherigen analogen Anwendung nach Art. 899 ZK-DVO. Der Sinn ist der gleiche - der Gesetzgeber wollte mit dieser Definition den Kreis der möglichen Zollschedner möglichst weit fassen. Dies entspricht auch der nunmehrigen Auslegung im oa. EuGH-Urteil.

Zur Frage der Zollschedner nach Art 202 Abs. 3 ZK:

*In Anlehnung an das EuGH-Urteil C-679/15 v. 25.1.2017 Rz 31 - 32 ist Fr. **** als Zollschedner nach Art. 202 Abs. 3 ZK 1. Anstrich anzusehen.*

*Es ist ihr PKW, sie hat ihrem Vater den Auftrag erteilt, den PKW für sie in die EU zu verbringen. Das Verhalten des Vaters im Auftrag und im Namen von Fr. **** ist der Grund für das vorschriftswidrige Verbringen des PKW, weshalb dieses Verhalten ihr zuzurechnen ist.*

*Doch selbst wenn man ausschließt, dass Fr. **** als natürliche Person als Auftraggeberin Zollschednerin nach 1. Anstrich gelten könne, wäre Fr. **** Zollschednerin nach 2. Anstrich als Beteiligte, die vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handelt (ÖAMTC-Anfrage v. 12.11.2014). Der Vater von Fr. **** wäre dann Zollschedner nach 1. Anstrich.*

*Ebenso ist Hr. ****, Ehemann und Bevollmächtigter von Fr. ****, nach 2. Anstrich als Beteiligter, der vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass er damit vorschriftswidrig handelt (ÖAMTC Anfrage v. 12.11.2014) als Zollschedner anzusehen."*

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurden schließlich die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II.) Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine russische Staatsangehörige, verlegte anlässlich ihrer Eheschließung im September 2014 ihren gewöhnlichen Wohnsitz nach Österreich. Laut Zentralem Melderegister erfolgte die Hauptwohnsitzanmeldung am **.09.2014.

Nach ihrer Übersiedlung versuchte sie zunächst, ihren in Russland verbliebenen Personenkraftwagen dort zu verkaufen. Nach vergeblichen Verkaufsversuchen und aufgrund von Kursverlusten des Rubels beschloss die Bf. zu Beginn des Jahres 2015, das Fahrzeug (Pkw XXX, FgNr.: *****) nach Österreich zu übersiedeln.

Hinsichtlich Steuern, Gebühren und Eingangsabgaben informierte sich ihr Ehegatte, ein Steuerberater, bei einem Verkehrsjuristen des ÖAMTC, der ihn auf die Informationen der ÖAMTC-Homepage verwies.

Nach einem im Akt erliegenden Ausdruck vom 12. November 2014 hatte diese „ÖAMTC-Information“ folgenden Inhalt:

„ *Fahrzeuge als Übersiedlungsgut*

Innerhalb der Europäischen Union

- *Fahrzeugen aus einem anderen EU-Staat können ohne besondere Formalitäten nach Österreich übersiedelt werden.*
- *innerhalb der Zollunion fallen auch grundsätzlich keine Steuern oder Abgaben an*
- *Soll das zu übersiedelnde Fahrzeug allerdings erstmalig zum Verkehr in Österreich zugelassen werden ist die Normverbrauchsabgabe beim zuständigen Finanzamt zu entrichten.*

Übersiedlung aus einem Drittland

Das Fahrzeug kann als Übersiedlungsgut, also ohne Zollabgaben und Einfuhrumsatzsteuer entrichten zu müssen, nach Österreich (bzw. in das Zollgebiet der Europäischen Union) gebracht werden, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- *der gewöhnliche Wohnsitz für mindestens 12 Monate außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Gemeinschaft lag und dieser nun nach Österreich (bzw. in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft) verlegt wird*
- *oder sich der Übersiedelnde verpflichtet seinen gewöhnlichen Wohnsitz innerhalb eines halben Jahres in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft zu verlegen*
- *das Fahrzeug muss mindestens ein halbes Jahr vom Übersiedelnden im Drittland benutzt worden sein*
- *die Anmeldung als Übersiedlungsgut erfolgt innerhalb von einem Jahr nach Begründung des gewöhnlichen Wohnsitzes*
- *nach der Übersiedlung muss das Fahrzeug innerhalb der EU zu den gleichen Zwecken wie im Drittland verwendet werden*
- *innerhalb eines Jahres nach Annahme des Antrags zur Abgabenbefreiung darf das Fahrzeug weder verliehen, vermietet, veräußert noch einem anderen überlassen werden ohne die zuständigen Behörden davon zu unterrichten*
- *wird das Fahrzeug erstmalig zum Verkehr in Österreich zugelassen ist auch die NoVA zu entrichten*

*Bei Kraftfahrzeugen als Übersiedlungsgut muss die Abgabenbefreiung **bereits vor der geplanten Einfuhr** beim zuständigen Zollamt beantragt werden. Der Antrag auf Abgabenbefreiung ist mittels Vordruck ZBefr 2a (siehe hier) zu stellen.*

Neben den Nachweisen über die Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes sind bei Kraftfahrzeugen auch Nachweise des Erwerbs und der Zulassung im Ausland vorzulegen (Kauf- bzw. Leasingvertrag, Rechnung, Lieferschein, Kraftfahrzeugbrief, sonstige Unterlagen über Zulassung bzw. Versicherung).

Nähere Informationen finden Sie unter www.bmf.gv.at"

Ende Februar oder Anfang März 2015 verbrachten die Eltern der Bf. den Pkw sowie persönliche Gebrauchsgegenstände der Bf. über einen nicht näher bekannten polnischen Grenzübergang in das Zollgebiet der Europäischen Union.

Anlässlich ihrer Abreise nach Ende ihres Aufenthalts in Österreich nahmen sie die russischen Kennzeichen zum Zweck der Fahrzeugabmeldung wieder nach Russland mit. In der Folge wurden am Beförderungsmittel österreichische Probefahrtenkennzeichen angebracht und der Pkw am **.03.2015 dem Amt der Oberösterreichischen Landesregierung zur Typisierung vorgeführt, wo am gleichen Tag an den Landeshauptmann von Oberösterreich ein Ansuchen auf Ausnahmegenehmigung gem. § 34 KFG 1967 gestellt wurde. Am **.04.2015 wurde schließlich eine Nova-Erklärung für das Kfz beim zuständigen Finanzamt eingebracht. Nach Entrichtung des Abgabebetrages erfolgte die Freigabe in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG durch die Finanzbehörde.

III.) Beweiswürdigung

Der und Punkt I.) dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

IV.) Rechtslage:

Art. 202 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABL L 302 vom 19.10.1992, (Zollkodex - ZK) lautete:

„Artikel 202

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder

b) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;*
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;*
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war."*

Art. 212a ZK lautete:

„Artikel 212a

Sieht das Zollrecht eine zolltarifliche Begünstigung aufgrund der Art oder der besonderen Verwendung einer Ware, Zollfreiheit oder eine vollständige oder teilweise Befreiung von den Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben gemäß den Artikeln 21, 82, 145 oder 184 bis 187 vor, so findet die zolltarifliche Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung auch in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205, 210 oder 211 Anwendung, sofern im Verhalten des Beteiligten weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit liegt und dieser nachweist, dass die übrigen Voraussetzungen für die Begünstigung, die Zollfreiheit oder die teilweise Abgabenbefreiung erfüllt sind."

Gemäß Artikel 3 der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 des Rates vom 16. November 2009 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen (ABIEG Nr. L 324 vom 10. Dezember 2009, S. 23–57; nachfolgend: ZBefrVO) ist vorbehaltlich der Artikel 4 bis 11 das Übersiedlungsgut natürlicher Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz in das Zollgebiet der Gemeinschaft verlegen, von den Eingangsabgaben befreit.

§ 87 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG), idF. BGBl. I Nr. 124/2003, samt Überschrift lautet (auszugsweise):

„Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit

§ 87. (1) Für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bedarf es eines Antrags. Die Feststellung erfolgt

1. in jenen Fällen, in denen

a) für die Feststellung, ob die für die Verwirklichung des Tatbestandes maßgeblichen Umstände gegeben sind, Ermittlungen erforderlich sind, die nicht im Zuge der Abfertigung abgeschlossen werden können, oder

b) der Antrag nicht in der Anmeldung gestellt wird,

mit gesonderter Entscheidung (§ 185 BAO),

2. in allen übrigen Fällen durch die Annahme der Anmeldung.

(2) Auf welche Fälle Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a zutrifft, hat der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festzulegen.

..."

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a Zollrechts-Durchführungsverordnung, ZollR-DV, idF. BGBl. II Nr. 314/2010, erfolgt die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bei Kapitel I des Titels I der ZBefrVO mit gesonderter Entscheidung (§ 87 Abs. 1 Z. 1 lit. a ZollR-DG), soweit es sich um motorisierte Beförderungsmittel handelt.

V.) Rechtliche Erwägungen:

Nach § 87 Abs. 1 Z. 1 ZollR-DG iVm § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a ZollR-DV hat die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bei Übersiedlungsgut von natürlichen Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz aus einem Drittland in das Zollgebiet der Union verlegen, mit gesonderter Entscheidung zu erfolgen, soweit es sich um motorisierte Beförderungsmittel handelt.

Es handelt sich dabei um einen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid), der eine entsprechende Bindungswirkung entfaltet (vgl. Ritz, BAO⁶, Tz 1 und 3 zu § 192; VwGH 18.5.2006, 2003/16/0069).

Mit dem in Rechtskraft erwachsenen Erkenntnis vom 28. Jänner 2019, RV/5200072/2015, hob das Bundesfinanzgericht den gegenüber der Bf. ergangenen Abgabenbescheid vom 17. August 2015, Zahl: 0001, ersatzlos auf.

Die vorgeschriebenen Abgaben und Nebengebühren im Ausmaß von insgesamt 7.789,02 Euro wurden in der Folge auf dem Abgabenkonto der Bf. gutgeschrieben.

Aufgrund der zollrechtlichen Verjährungsbestimmungen kann für das in Rede stehende Beförderungsmittel eine Eingangsabgabenvorschreibung nicht mehr erfolgen. Mit der Verjährung der Eingangsabgabenschuld tritt in analoger Anwendung des Art. 866 ZK-DVO der Statuswechsel von einer Nichtunionsware zu einer Unionsware ein (vgl. Witte in AwPrax 9/2008, S 382 ff; Witte, UZK⁷, Art. 201 Rz 5).

Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung vom 23. Februar 2016 steht im gegenständlichen Fall außer Streit, dass für das in Rede stehende Beförderungsmittel die materiellen Voraussetzungen für die Eingangsabgabenbefreiung als Übersiedlungsgut erfüllt sind und auch keine betrügerische Absicht eines Beteiligten vorlag.

Das Zollamt steht jedoch auf dem Standpunkt, dass Art. 212a ZK nicht anzuwenden sei, weil „einem Beteiligten“ ein offensichtlich fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen sei.

In der Stellungnahme vom 11. Juni 2019 sieht das Zollamt die Bf., ihre Vater sowie ihren Ehegatten als „Beteiligte“ im Sinne des Art. 212a ZK an.

Für die offensichtliche Fahrlässigkeit des Art. 212a ZK gelten die gleichen Kriterien wie für die offensichtliche Fahrlässigkeit des Art. 239 ZK (Witte, Zollkodex⁶, Art. 212a Rz 11).

Im Urteil vom 11. November 1999, C-48/98, Söhl & Söhlke, hat der EuGH zur Frage, ob offensichtliche Fahrlässigkeit im Sinn des Art. 239 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich des Zollkodex vorliegt, ausgeführt, dass hierbei insbesondere die Komplexität der Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers berücksichtigt werden müssen (RN 56). Hinsichtlich der Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers ist zu untersuchen, ob er im Wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durchführung dieser Geschäfte verfügt (RN 57). Was die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers betrifft, muss sich dieser, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen (RN 58). Es ist Sache des nationalen Gerichts, auf der Grundlage dieser Beurteilungskriterien zu untersuchen, ob offensichtliche Fahrlässigkeit des Wirtschaftsteilnehmers vorliegt (RN 59).

In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass den in Russland wohnhaften Eltern der Bf., die das Fahrzeug in die Union verbrachten, ein offensichtlich fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden könnte. Dies wird auch von der Zollbehörde nicht behauptet.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes können sich zunächst die Bf. und ihr Ehegatte auf eine Komplexität jener Vorschriften, deren Nichterfüllung die Zollschuld im konkreten Beschwerdefall begründete, verschuldensmindernd berufen, weil der rechtliche Rahmen des hier in Rede stehenden Vorgangs im Hinblick auf die Vielzahl der zu beachtenden unionsrechtlichen und nationalen Vorschriften als komplex zu beurteilen ist. Dies ergibt sich bereits daraus, dass selbst die Zollbehörde die Abgabenfestsetzung ursprünglich auf einen unzutreffenden Zollschuldtatbestand gründete.

Der Umfang der Beteiligung am Wirtschaftsleben ist eines jener Kriterien, das nach der Rechtsprechung des EuGH ebenfalls in die Bewertung einzubeziehen ist. Erfahrene Unternehmen trifft ein strengerer Maßstab. Privatreisende sind großzügiger zu behandeln (vgl. Witte, Zollkodex⁶, Art. 204 Rz 38).

Für die Annahme, dass die beteiligten Personen über ein zollrechtliches Vorwissen oder über eine Erfahrung im grenzüberschreitenden Warenverkehr verfügt hätten, finden sich nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte. Die Bf. und ihr Ehegatte können sich daher auch auf eine mangelnde Erfahrung im Bereich der Zollverfahren verschuldensmindernd berufen.

Was die Beurteilung der aufgewandten Sorgfalt betrifft, erfolgt die Abgrenzung der „offensichtlichen Fahrlässigkeit“ im Sinn des Art. 239 Abs. 1 ZK von sonstiger Fahrlässigkeit danach, ob es sich um einen Fehler handelt, der „nicht hätte passieren dürfen“, oder um einen Fehler, der „passieren kann“ (VwGH 2.9.2008, 2008/16/0031, mit Hinweis auf VwGH 26.2.2004, 2001/16/0005; Alexander in Witte, Zollkodex⁶, RN 33 zu Art. 239).

Das Zollamt vertritt im Wesentlichen den Standpunkt, dass die durch ihren Ehegatten - einem Steuerberater - vertretene Bf. gerade anhand der beim ÖAMTC eingeholten Informationen vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie sich vor der Einfuhr des Fahrzeuges zumindest bei der Zollbehörde habe erkundigen müssen.

Anlässlich der Einvernahme durch die Finanzstrafbehörde am 21. Juli 2015 (Niederschrift Zl. 0004 vom 21. Juli 2015) gab der Ehegatte der Bf. im Beisein der Bf. und einer Dolmetscherin im Wesentlichen sinngemäß an, dass weder ihm noch der Bf. bekannt gewesen sei, dass sie den Pkw ohne vorherige zollbehördliche Behandlung nicht im Zollgebiet der Union verwenden hätten dürfen. Er und die Bf. seien davon ausgegangen, dass alle Voraussetzungen erfüllt gewesen seien, um das Fahrzeug als zoll- und umsatzsteuerbefreites Übersiedlungsgut qualifizieren zu können.

Zu den vor der Einfuhr eingeholten Erkundigungen gab der Ehegatte der Bf. an, er habe beim ÖAMTC angerufen, weil seine Firma als Gesellschaft Mitglied beim ÖAMTC sei. Dort habe er mit einem Verkehrsjuristen telefoniert, der ihn auf die entsprechenden Informationen auf der ÖAMTC-Homepage verwiesen habe. Demnach könne ein Fahrzeug aus Nicht-EU-Ländern als Übersiedlungsgut ohne Zollabgaben eingeführt werden, wenn die dort angeführten Voraussetzungen erfüllt seien. Nach Dafürhalten des Ehegatten der Bf. seien diese Voraussetzungen erfüllt gewesen und auch weiterhin erfüllt, sodass er davon ausgegangen sei, dass eine NoVA-Entrichtung allein genügt hätte.

Aus diesem Grund sei er im April 2015 zum Finanzamt gefahren und habe dort einem Sachbearbeiter die notwendigen Dokumente vorgelegt. Dieser habe die Unterlagen übernommen, elektronisch erfasst und dann auf eine grundsätzliche Umsatzsteuer- und Zollpflicht hingewiesen. Der Ehegatte der Bf. habe ihm erläutert, dass das Auto Übersiedlungsgut sei und auf Basis seiner vom ÖAMTC erhaltenen Informationen kein Zoll und keine Umsatzsteuer abzuführen sei. Er habe dabei dem Sachbearbeiter des Finanzamtes auch die ÖAMTC-Unterlagen vorgelegt. Der Mitarbeiter des Finanzamtes habe daraufhin erklärt, dass er kein Experte sei und er mit dem Fachbereich Rücksprache halten müsse. Nachdem er die zuständige Person im Fachbereich nicht erreicht habe, habe er ersucht, ein anderes Mal zu kommen, damit er vorher die Sache fachlich abklären könne. Der Ehegatte der Bf. habe in der Folge seine Telefonnummer hinterlassen mit der Vereinbarung, dass sich der Finanzamtsmitarbeiter bei ihm melden werde, sobald er den Fall fachlich geklärt habe.

Am nächsten Tag habe der Sachbearbeiter des Finanzamtes angerufen und mitgeteilt, dass die Sache geklärt sei, der Ehegatte der Bf. zum Finanzamt kommen könne und den Abgabebetrag (NoVA) in bar vorbeibringen müsse.

Der Ehegatte der Bf. habe in der Folge beim Finanzamt den Betrag entrichtet und gefragt, ob noch etwas formell zu erledigen sei. Der Finanzamtsmitarbeiter habe so quasi gesagt, dass dabei nichts rauskommen werde und es ungefähr eine Stunde dauern werde, bis das Auto freigeschaltet sei. Er habe auch gesagt, dass hinsichtlich Zoll und Einfuhrumsatzsteuer nichts herauskommen würde.

Der Ehegatte der Bf. habe sich mit dieser Antwort zufrieden gegeben, weil wo nichts sei, könne auch nichts vorgeschrieben werden. Er wolle auch betonen, dass er und die Bf. zu jederzeit im guten Glauben, alles richtig gemacht zu haben, gehandelt hätten; insbesondere auch aufgrund der prüfenden Rücksprache mit dem Sachbearbeiter des Finanzamtes.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH muss sich ein Wirtschaftsteilnehmer, sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, nach Kräften informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen (EuGH 11.11.1999, Rs. C-48/98, RN 58).

Der Vorwurf des Zollamtes, die Bf. und ihr Ehegatte hätten sich vor der Einfuhr des Fahrzeuges bei der Zollbehörde nicht ausreichend informiert, ist daher vor diesem rechtlichen Hintergrund zunächst berechtigt, weil der Hinweis auf der ÖAMTC-Homepage, dass bei Kraftfahrzeugen als Übersiedlungsgut die Abgabenbefreiung bereits vor der geplanten Einfuhr beim zuständigen Zollamt beantragt werden muss, von ihnen nicht entsprechend beachtet worden ist.

Es ist allerdings in die Beurteilung einzubeziehen, dass an die Beteiligten als im Zollrecht nicht bewanderte Personen für einen einmaligen Übersiedlungsvorgang nicht allzu hohe Ansprüche gestellt werden können (vgl. UFS 25.2.2010, ZRV/0117-Z3K/09). Daher ist auch zu berücksichtigen, dass Informationen beim ÖAMTC und beim Finanzamt eingeholt wurden, eine Freigabe in der Genehmigungsdatenbank nach § 30a KFG durch die Finanzbehörde ohne die Vorlage der Zollpapiere erfolgte, es sich um eine erstmalige und einmalige Verfehlung handelte und die aus der bloßen Verletzung von Verfahrensvorschriften resultierenden zollschuldrechtlichen Folgen im konkreten Einzelfall für die zollrechtlich unerfahrenen Personen nicht vorhersehbar waren. Die Bf. und ihr Ehegatte haben zudem vorgebracht, dass sie gutgläubig gehandelt haben.

Vor diesem Hintergrund geht das Verhalten der Bf. und ihres Ehegatten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht über das hinaus, was in der Rechtsprechung als „Fehler, der passieren kann“ bezeichnet wird.

Da nach der Rechtsprechung des EuGH der Begriff der „offensichtliche Fahrlässigkeit“ insbesondere anhand der im Urteil „Söhl & Söhlke“ erwähnten Beurteilungskriterien auszulegen ist, sohin nicht nur die Sorgfalt der Beteiligten zu prüfen war, sondern im Beschwerdefall auch ihre mangelnde Erfahrung und ihre mangelnde Kenntnis des anwendbaren Rechts verschuldensmindernd zu berücksichtigen waren, gelangt das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass im Verhalten der Beteiligten keine offensichtliche Fahrlässigkeit erblickt werden kann.

Trotz Entstehens einer Zollschuld nach Art. 202 ZK war somit für das gegenständliche Beförderungsmittel gemäß Art. 212a ZK die Eingangsabgabenbefreiung als Übersiedlungsgut anzuwenden, weil auch die übrigen materiellen Voraussetzungen für die Eingangsabgabenfreiheit erfüllt waren.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI.) Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Fragen des Verschuldens sind grundsätzlich der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts zuzuordnen und könnten nur dann eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung darstellen, wenn die Beurteilung des Verwaltungsgerichtes in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise erfolgt wäre (vgl. etwa VwGH 28.2.2017, Ra 2017/16/0001; VwGH 19.10.2017, Ra 2017/16/0118, und VwGH 28.2.2019, Ra 2019/16/0048).

Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Linz, am 14. Oktober 2019