



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Berger und Hofrat Karl Heinz Klumpner BA über die Beschwerde des Herrn A, Anschrift, vertreten durch Tramposch & Partner OG, Rechtsanwälte, 6020 Innsbruck, Franz-Fischer-Str. 17a, vom 22. März 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 14. März 2011, Zl. 000000/00000/12/2005, betreffend Erstattung der Abgaben nach Art 239 ZK nach der am 21. Juni 2012 in 5026 Salzburg ohne mündlich Verhandlung durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. April 2008 schrieb das Zollamt X dem Beschwerdeführer (Bf), Herrn A, einen Gesamtbetrag an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung in Höhe von 6.488,11 EUR zur Entrichtung vor. Die Behörde führte dazu begründend aus, durch die vorschriftswidrige Weitergabe des einfuhrabgabepflichtigen Beförderungsmittels der Marke Toyota, Typ Landcruiser, mit dem behördlichen Schweizer Kennzeichen Y am 3. Oktober 2005 habe der Bf Pflichten, die sich aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung ergaben, verletzt. Dadurch sei für ihn die Einfuhrzollschuld nach Art 204 Abs 1 Buchst a und Abs 3 Zollkodex (ZK) entstanden.

Hintergrund der Abgabenvorschreibung war die Zurverfügungstellung des oben näher be-

zeichneten, außerhalb der Europäischen Union zum öffentlichen Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeuges durch Herrn A für einen Pferdetransport innerhalb von Österreich, und zwar von Villach nach Attersee, zur "B-GmbH", bei der er sich im Oktober des Jahres 2005 für ein paar Tage aufgehalten hatte.

Der Bf legte dagegen kein Rechtsmittel ein, sondern übermittelte der Behörde am 16. Mai 2008 eine schriftliche Ergänzung zu seinem am 8. April 2008 im Rahmen einer Stellungnahme an das Zollamt X gestellten Eventualantrag auf Erlass allfälliger Abgaben nach Art 239 ZK. Darin stellt er den Sachverhalt nicht in Abrede und begründet sein Vorgehen mit einer reinen Gefälligkeit gegenüber einer leitenden Angestellten des Pferdestalls. Darüber hinaus sei er in Unkenntnis der Gesetzeslage gewesen und habe auch keine Vorteile aus dem Verleih des Fahrzeuges gezogen. Da im verfahrensgegenständlichen Fall besondere Umstände vorliegen würden, bei denen weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Nachlässigkeit seinerseits gegeben gewesen wären, werde der Erlass der Einfuhrabgaben gemäß Art 239 ZK beantragt, so der Bf abschließend.

In der Stellungnahme vom 10. Juni 2009 zum Parteiengehör vom 28. Mai 2009 verweist der Bf zunächst auf das mit dem Abgabenverfahren korrespondierende Finanzstrafverfahren, das mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt X vom 20. März 2009 rechtskräftig eingestellt worden sei. Da dem Antragsteller ein schuldausschließender Rechtsirrtum nach § 9 Finanzstrafgesetz zugekommen sei, würden besondere Umstände im Sinne des Art 239 ZK vorliegen. Weiters wird argumentiert, der Bf habe sich im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbeteiligten, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Situation befunden. Das Ersuchen seiner Bekannten um Überlassung des Fahrzeugs aus Gefälligkeit stelle eine außergewöhnliche Situation dar, die sich erst während des privaten Aufenthalts des Antragstellers in Österreich ergeben habe. Unter Hinweis auf die Richtlinie des BMF vom 12. Dezember 2008, BMF-010313/1095-IV/6/2008, wird ausgeführt, dass zwischen Unternehmen und unerfahrenen Privatpersonen zu unterscheiden sei und insbesondere Fälle mit rein privatem oder humanitärem Hintergrund weniger streng zu beurteilen wären als Fälle bei denen das kommerzielle Interesse überwiege.

Mit Bescheid vom 29. Oktober 2009 wies das Zollamt X den Erstattungsantrag als unbegründet ab. Die Behörde verneinte zwar das Vorliegen einer betrügerischen Absicht oder offensichtlichen Fahrlässigkeit des Beteiligten, konnte im vorliegenden Sachverhalt aber auch keine besonderen Umstände erkennen, die für eine positive Erledigung des Ansuchens erforderlich wären.

Dagegen brachte Herr A, anwaltlich vertreten, form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Nach der Schilderung des bekannten und zwischen den beiden Parteien des Verfahrens unstrittigen Sachverhalts sowie der Rechtsgrundlagen für eine Erstattung nach

Art 239 ZK meint der Bf, das Zollamt X habe das Vorliegen besonderer Umstände zu Unrecht verneint. Seinen Standpunkt begründet er im Berufungsschreiben wie folgt:

"Bei der Vorschrift des Art 239 ZK handelt es sich um eine allgemeine Billigkeitsklausel. Nach der gemeinschaftlichen Rechtsprechung ist das Vorliegen besonderer Umstände demnach nachgewiesen, wenn sich aus den Umständen des Falles ergibt, dass sich der Antragsteller im Vergleich zu anderen Wirtschaftsbeteiligten, die die gleiche Tätigkeit ausüben, in einer außergewöhnlichen Situation befindet und dass er ohne diese Umstände den Nachteil, der in der Nacherhebung der Zölle liegt, nicht erlitten hätte. Für die sonstige Eingangsabgaben und anderen Geldleistungen gelten gemäß § 83 ZollR-DG, dass ein besonderer Fall in diesem Zusammenhang dann gegeben ist, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist.

Eine derartige sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff gekommen sein.

Das Zollamt X hat das Vorliegen besonderer Umstände verneint, da es sich im vorliegenden Fall um das normale Geschäftsrisiko der Wirtschaftsbeteiligten handle und die 'B-GmbH' alternativ ein im Inland angemietetes Transportmittel in Anspruch nehmen könnte. Weiters sei der Verleih weder irrtümlich vorgenommen worden noch liegt diesem eine höhere Gewalt oder ein Zwang bzw. eine Nötigung durch Dritte zugrunde.

Diese Auffassung kann aus nachstehenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Der Berufungswerber hatte nicht nur bei der Einfuhr, sondern auch während seines Aufenthalts im Zollgebiet nie die Absicht, wirtschaftlich tätig zu werden. Eine Gegenleistung hat der Berufungswerber für das Zur-Verfügung-Stellen des Kfz nicht bekommen (vgl. im Gegensatz dazu UFSS, GZ ZRV/0076-Z41/04). Ein Leistungsaustausch lag demnach nicht vor.

Richtig ist, dass der Berufungswerber der 'B-GmbH' sein Kfz unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat. Eine wirtschaftliche Tätigkeit seinerseits wurde gar nicht ausgeübt. Ein Vergleich mit anderen Wirtschaftsbeteiligten, die die gleiche Tätigkeit ausüben, hinkt sohin per se.

Es ist ferner von einer außergewöhnlichen Situation auszugehen, zumal der Berufungswerber in einem für ihn fremden Rechtsraum mit der Bitte einer ihm bekannten Person, nämlich Frau B von der 'B-GmbH' konfrontiert wurde, ohne dass er sich auf die rechtlichen Konsequenzen dieser Anfrage einstellen hätte können. Zumal der Tiertransport offenbar dringend war und die beiden Fahrzeuge der 'B-GmbH' nicht verfügbar-, bzw. verwendbar waren, lag auch eine besondere Situation vor. Unter normalen Gegebenheiten wäre der Berufungswerber nie in die Verlegenheit gekommen, sein Fahrzeug zu verleihen, sondern wäre eben der Transport von der 'B-GmbH' selbst durchgeführt worden.

Wäre sich der Berufungswerber über diese Umstände bewusst gewesen, dass die Weitergabe seines Fahrzeuges mitunter zollrechtlich relevant ist, hätte er von einem Verleih Abstand genommen und damit jedenfalls den Nachteil nicht erlitten, welcher in der Nacherhebung der Zölle liegt. Es ist daher von "besonderen Umständen" auszugehen.

Zur Unbilligkeit für die sonstigen Eingangsabgaben und anderer Geldleistungen:

Zu Unrecht hat das Zollamt Salzburg das Vorliegen einer Unbilligkeit nach Lage der Sache verneint. Entgegen der Auffassung im erstinstanzlichen Bescheid hat der Gesetzgeber einen derart atypischen Sachverhalt wie den Vorliegenden nicht bedacht. Dies ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass im Informationspapier der Europäischen Kommission über die Anwendung der Art 220 Abs 2 lit b und 239 ZK der Gemeinschaften weder bei den Beispielen für besondere Umstände und noch weniger bei den Beispielen für nicht gegebene besondere Umstände ein nur annähernd vergleichbarer Sachverhalt geschildert wird.

Vielmehr muss diesbezüglich von einer planwidrigen Lücke ausgegangen werden. Keinesfalls kann jedoch dem Gesetzgeber unterstellt werden, dass er einen Privatmann, welcher aus reiner Gefälligkeit sein außerhalb des Gemeinschaftsgebietes zugelassenes Fahrzeug unentgeltlich einem Unternehmen zur Verrichtung einer Fahrt zur Verfügung stellt, diesen mit Einfuhrabgaben und Einfuhrumsatzsteuer belasten wollte. Dabei darf nicht übersehen werden, dass im vorliegenden Fall der Berufungswerber mit der Abgabenpflicht belastet wurde, der keinen wie auch immer gearteten Nutzen aus der Weitergabe seines Fahrzeuges gezogen hat. Die Verbringung in das Gemeinschaftsgebiet erfolgte seitens des Berufungswerbers lediglich zum Zweck der privaten Nutzung.

Auch die Weitergabe des Fahrzeugs stellte sich für ihn als privaten und unentgeltlichen Vorgang dar. Dass seitens der Firma 'B-GmbH' das Fahrzeug im Rahmen ihrer gewerblichen Ausrichtung verwendet wurde, kann dabei nicht zu Lasten des Berufungswerbers ausgelegt werden. Hätte der Gesetzgeber diese Situation bedacht, so hätte er wohl demjenigen die Steuerlast aufgetragen, welcher den Nutzen hieraus gezogen hat, sohin im vorliegenden Fall der 'B-GmbH'.

Zudem kommt vorliegender Fall Art 559 ZK[-DVO] lit c nahe, welcher bestimmt, dass im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Personen die vollständige Befreiung von Einfuhrabgaben in Anspruch nehmen können, sofern das Beförderungsmittel im Zusammenhang mit einer Notsituation verwendet wird. Da der Rücktransport des Pferdes vom Tierarzt jedenfalls als dringend einzustufen ist und beide Fahrzeuge der Firma 'B-GmbH' nicht zur Verfügung standen, ist jedenfalls von einer Notsituation gleichzusetzenden Umstand auszugehen.

Zusammengefasst ist sohin festzuhalten, dass dem Gesetzgeber keinesfalls unterstellt werden kann, er hätte in einem Fall wie dem vorliegenden den Berufungswerber mit Abgaben belasten wollen. Dies insbesondere deshalb, da der Berufungswerber lediglich aufgrund des Ersuchens von Frau B aus Freigiebigkeit und völlig unentgeltlich sein Fahrzeug für eine noch dazu nicht besonders lange Fahrt innerhalb Österreichs zur Verfügung stellte. Jegliches wirtschaftliche Interesse an der Zur-Verfügung-Stellung des Fahrzeuges war dem Berufungswerber fremd."

Nach einem neuerlichen Parteiengehör und einer darauffolgenden Stellungnahme zur Wahrung des Parteiengehörs durch den Bf wurde die Berufung vom Zollamt X mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2011 als unbegründet abgewiesen. Darin stellte die belangte Behörde erneut fest, dem gegenständlichen Sachverhalt würden keine besonderen Umstände zugrunde liegen, und zudem verneint sie das Vorliegen einer Unbilligkeit nach Lage der Sache genauso wie das einer persönlichen Unbilligkeit.

Mit Schriftsatz vom 22. März 2011 brachte der anwaltlich vertretene Bf beim Zollamt X form- und fristgerecht eine Beschwerde, mit einer zur Berufung im Wesentlichen gleichlautenden Begründung, ein. Abschließend stellt er die Anträge, der Unabhängige Finanzsenat möge durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates entscheiden und feststellen, dass es sich beim vorliegenden Sachverhalt um einen "besonderen Fall" gemäß Art 899 bis 904 ZK-DVO oder einen einem "besonderen Fall" gleichzuhaltenen Sachverhalt handelt; in eventu soll der Unabhängige Finanzsenat den EuGH zur Auslegung der entscheidungswesentlichen Fragen anrufen und der Beschwerde Folge geben und den angefochtenen Bescheid dahingehend abändern, dass dem Antrag auf Erstattung der mit Bescheid des Zollamtes X vom 17. April 2008

buchmäßig erfassten Einfuhrabgabe in Höhe von € 2.000,00, der sonstigen Eingangsabgabe in Höhe von € 4.400,00 und der anderen Geldleistungen (Abgabenerhöhung in Höhe von € 88,11) stattgegeben wird; in eventu den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Behörde erster Instanz aufzuheben.

Noch im März 2011 legte das Zollamt X die Beschwerde mitsamt den Akten des Verfahrens dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie bereits erwähnt, ist im verfahrensgegenständlichen Fall der Sachverhalt zwischen den beiden Parteien des Verfahrens, Herrn A und dem Zollamt X, nicht strittig. Strittig ist einzig die Frage, ob ein "besonderer Fall" im Sinne der Bestimmung des Art 239 ZK in Verbindung mit Art 899 Abs 2 ZK-DVO vorliegt, aus dem ein Anspruch auf Erstattung der entrichteten Einfuhrabgaben aus Billigkeitsgründen abzuleiten ist.

Die Erstattung von Einfuhrabgaben aus Billigkeitsgründen richtet sich grundsätzlich nach Art 239 ZK. Demnach können Einfuhrabgaben in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle werden entweder nach dem Ausschussverfahren festgelegt oder ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Die für den vorliegenden Antrag auf Erstattung vorgebrachten Gründe erfüllen keinen der in den Artikeln 900 bis 903 ZK-DVO beschriebenen Tatbestände; eine Erstattung aufgrund eines so genannten Katalogfalles scheidet daher aus. Die nationalen Verwaltungen werden jedoch gemäß Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO, der die Regelung des Art 239 ZK präzisiert, ermächtigt, über alle in den Artikeln 236 bis 238 ZK und Artikel 900 ZK-DVO genannten Fälle hinaus in besonderen Einzelfällen eine Erstattung zu gewähren, wenn Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind (*Huchatz* in Witte, Zollkodex⁵ Rz 1 zu Artikel 239). Bei dem Terminus „besondere Fälle“ in Artikel 899 Absatz 2 erster Satz ZK-DVO handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Für gemeinschaftsrechtlich geschuldete Abgabenbeträge ergibt sich dessen Auslegung aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) sowie aus der Entscheidungspraxis der Kommission zu Artikel 239 ZK. Der EuGH verlangt bezüglich des Vorliegens besonderer Umstände grundsätzlich, dass sich der betroffene Wirtschaftsteilnehmer im Vergleich zu anderen, die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern in einer außergewöhnlichen Situation befindet (*Huchatz* in Witte, Zollkodex⁵ Rz 30 zu Artikel 239) und dass er ohne diese Umstände den Nachteil, der in der Nacherhebung der Abga-

ben liegt, nicht erlitten hätte.

Dem Bf kann zwar in seiner Ansicht zugestimmt werden, er sei streitgegenständlich nicht als Wirtschaftsbeteiligter zu sehen und habe aus seiner Gefälligkeit auch keinen wirtschaftlichen Nutzen gezogen. Dennoch befand er sich, als er sein Fahrzeug für den Pferdetransport zur Verfügung stellte, in keiner außergewöhnlichen Situation. Zum einen ist ein derartiges Ersuchen per se nicht außergewöhnlich, weil es prinzipiell an jeden ergehen kann, und zum anderen ist die geltend gemachte Notsituation zu verneinen, weil der Pferdetransport nicht zwecks tierärztlicher Behandlung, sondern nach einer bereits erfolgten durchgeführt wurde. Zudem stand der "B-GmbH" laut Aussage eines dortigen Mitarbeiters in der Niederschrift über die Vernehmung des Verdächtigen vom 16. November 2005, Zi. 000/00000/3/2005, für den erforderlichen Transport ein Kraftfahrzeug der Marke Toyota Pickup zur Verfügung. Darüber hinaus mag der Bf zwar kein "Wirtschaftsbeteiligter" gewesen sein, aber er befand sich im zollrechtlich relevanten Reiseverkehr. Und die Voraussetzungen für eine einfuhrabgabenfreie Verwendung von in Drittländern zugelassenen Kraftfahrzeugen innerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union gelten für alle Reisenden (sinngemäß: die gleiche Tätigkeit ausübend, nämlich die abgabenfreie Einfuhr eines Kraftfahrzeugs) gleichermaßen. Auch die Unkenntnis der geltenden Vorschriften stellt keinen besonderen Umstand dar (FG München vom 19.12.2007, 14 K 4704/05).

Der UFS kann daher im vorliegenden Sachverhalt keine besonderen Umstände bzw das Vorliegen eines besonderen Falles erkennen. Abgesehen davon, dass der UFS im Sinne der Bestimmung des Art 267 AEUV vorlageberechtigt aber nicht vorlagepflichtig ist, hält er die richtige Anwendung des Unionsrechts im Beschwerdefall für derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt, sodass die Einleitung eines vom Beschwerdeführer angeregten Vorabentscheidungsverfahrens entbehrlich ist.

Für die Erstattung oder den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, worunter die Einfuhrumsatzsteuer fällt und gemäß § 98 Absatz 3 ZollR-DG hinsichtlich des Verfahrens auch die Abgabenerhöhung zu subsumieren ist, hat Österreich den unbestimmten Gesetzesbegriff „besondere Fälle“ in § 83 ZollR-DG legal definiert (vgl Erläuternde Bemerkungen zu Regierungsvorlage Nr. 916, XX. GP). Demnach liegt ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Eine Existenzgefährdung wurde im gesamten Verfahren nicht geltend gemacht, daher erübrigts sich eine diesbezügliche Prüfung. Das Vorbringen der Bf zielt insgesamt betrachtet auf das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit ab.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine sachliche Unbilligkeit anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom

Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH vom 20. September 2007, 2002/14/0138). Die Auswirkungen genereller Normen oder auch die Folgen des allgemeinen Unternehmerwagnisses stellen keine sachliche Unbilligkeit dar (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 236 Tz 13, mwN).

Eine sachliche Unbilligkeit durch die Abgabenbelastung liegt nach Ansicht des UFS im verfahrensgegenständlichen Fall nicht vor, weil die Entrichtung der vorgeschriebenen Abgaben eine Auswirkung der geltenden Rechtslage ist; vielmehr tritt genau das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis ein. Es entsteht dadurch auch keine anormale Belastungswirkung, weil sowohl der Zollbetrag als auch die Einfuhrumsatzsteuer und die Abgabenerhöhung in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe berechnet und buchmäßig erfasst wurden. Auch handelt es sich nicht um einen atypischen Vermögenseingriff, weil ein derartiger Vermögenseingriff, verglichen mit anderen Fällen (unzulässige Weitergabe eines eingangsabgabenfrei in das Zollgebiet der EU verbrachten, im Drittland zum öffentlichen Verkehr zugelassenen Kraftfahrzeugs), alle Normen unterworfenen mit den gleichen Auswirkungen trifft.

Ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen ist unter den gegebenen Umständen nicht erkennbar. Tatsächlich ist für die finanzielle Belastung der Bf nicht die gesetzeskonforme Abgabeneinhebung ursächlich, sondern das Fehlverhalten des Herrn A.

Da es dem Bf nicht gelungen ist, das Vorliegen eines besonderen Falles im Sinne der Bestimmung des Artikels 239 ZK iVm Artikel 899 Absatz 2 ZK-DVO und § 83 ZollR-DG darzulegen, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Da es im Streitfall bereits am Vorliegen eines besonderen Falles mangelt, erübriggt es sich darauf einzugehen, ob der Bf fahrlässig gehandelt hat.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. Juli 2012