

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., whft. Adr., vom 27. Juli 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 23. Juni 2005, ZI. 100/00000/98-89, betreffend Entlassung aus der Gesamtschuld von Eingangsabgaben nach Art. 239 ZK, § 237 BAO entschieden:

Die Beschwerde wird wegen erloschener Zollschuld gemäß Art. 233 Buchstabe a ZK als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1.10.1998, ZI. 100/00000/05/98-Rie wurden Bf. (Beschwerdeführer, im Folgenden: Bf.) gemäß Art. 203 Abs.1 und Abs.3 dritter Anstrich Zollkodex (ZK) Eingangsabgaben (Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer) in Höhe von insgesamt 76.550,- ATS für die Übernahme und den Weiterverkauf von 175 Stangen Zigaretten im Zeitraum September 1997 bis November 1997 vorgeschrieben, wobei bezüglich dieses Gesamtbetrages ein Gesamtschuldverhältnis mit M. gemäß Art. 213 ZK bestand.

Zu diesem Bescheid gab der Bf., damals vertreten durch Rechtsanwalt W., mit Schriftsatz vom 21.10.1998 einen Rechtsmittelverzicht ab uns stellte zugleich unter näherer Anführung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse einen Ratenantrag, der mit Bescheid des Zollamtes (vormals: Hauptzollamt) Wien vom 12.11.1998 abgewiesen worden war.

Mit Schriftsatz vom 25.3.2003 brachte der Bf. im Zollamt unter der Überschrift „Gesuch um Entlastung aus der Gesamtschuld auf dem Billigkeitsweg“ einen Antrag auf Entlassung aus der

Gesamtschuld ein. Er führte darin aus, dass er bereits Zahlungen in Höhe von 39.160,- ATS geleistet habe und von anderen Mitbeteiligten ebenfalls 22.698,- ATS bezahlt wurden, während der Hauptbeteiligte M bislang nichts bezahlt habe. Er halte es daher für unangemessen, laut der Aufforderung in einem Mahnschreiben einen Betrag von 1.432,75 € zu entrichten. Auch in diesem Schreiben stellte er seine wirtschaftliche und familiäre Situation dar, wonach ihm von seiner monatlichen Pension in Höhe von 1.175,56 € nach Erfüllung seiner Zahlungs- und Unterhaltpflichten nur 291,56 € verbleiben würden. Er ersuche daher um Entlastung (wohl richtig: Entlassung) aus der Gesamtschuld auf dem Billigkeitsweg.

Dazu erging am 26.6.2003 unter Zl. 100/00000/81/98 ein Bescheid des Zollamtes Wien, der sich in 2 Spruchpunkte aufgliedert: Unter Pkt. I wurde die Frist zur Einbringung des Antrags auf Abgabenerlass aus Billigkeitsgründen gemäß § 122 Abs.2 ZollR-DG i.V.m. Art. 239 ZK bis 26.3.2003 verlängert. Im Spruchpunkt II. wurde ein Erlass der mit Bescheid vom 1.10.1998 vorgeschriebenen und noch aushaltenden 1.555,09 € gemäß Art. 239 ZK i.V.m. Art. 899 ZK-DVO abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen die Frist zur Einbringung eines Billigkeitsantrags zu verlängern war, dass aber ein Abgabenerlass nach den zitierten Gesetzesstellen nicht in Betracht kommt, wenn ein betrügerisches Vorgehen eines Beteiligten, d.i. vorsätzliches Zu widerhandeln gegen Abgabenvorschriften, erfolgt ist.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. am 7.7.2003 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung, in der er rügte, dass der ausstehende Betrag 1.432,75 € statt 1.555,09 € beträgt, dass die Anzahl der Zigarettenstangen richtig 174 statt 175 lauten müsste und dass M bislang keine Zahlungen geleistet habe. Er sei auch verunsichert, weil ihm bislang keine Einsicht in den Zahlungsakt gewährt worden sei. Es bestehe nach seiner Rechnung eine Restschuld von 13.830,56 ATS und er sei bereit, die Hälfte dieses Betrages von dritter Seite auszuborgen und der Behörde zu übergeben.

Über die Berufung erging am 23.6.2005 unter Zl. 100/00000/81/98-89 eine Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien, die sich ebenfalls in 2 Spruchpunkte aufgliedert : Unter Pkt. 1. wurde der Passus „Die Frist zur Einbringung des Antrages auf Abgabenerlass ...“ abgeändert auf „Die Frist zur Einbringung des Antrages auf Entlassung aus der Gesamtschuld ...“ und unter Punkt 2. wurde ebendieser Antrag aus Billigkeitsgründen bezüglich des aushaltenden Betrages in Höhe von 1.432,56 € (885,89 € an Eingangsabgaben und 546,67 € an Säumniszinsen) gemäß Art. 239 ZK i.V.m. Art. 899 Abs.2 ZK-DVO, §§ 83, 2 Abs.1 ZollR-DG und § 237 Abs.1 BAO sowie die übrigen Teile der Berufung abgewiesen. Begründend und erläuternd wurde ausgeführt, dass von den für 175 Stangen Zigaretten vorgeschriebenen Eingangsabgaben sowie den darauf angefallenen Säumniszinsen nach

Abzug der bereits entrichteten Beträge noch 1.432,56 € ausständig seien. Nach Zitierung der anzuwendenden Bestimmungen wird in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass bei den sonstigen Eingangsabgaben (Einfuhrumsatzsteuer, Tabaksteuer) und den Nebenansprüchen (Säumniszinsen) für einen allfälligen Erlass die sachliche als auch persönliche Unbilligkeit der Einhebung zu berücksichtigen ist, also zu überprüfen ist, ob einerseits die Einhebung bzw. zwangsweise Einbringung einer ausstehenden Abgabenschuld ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis herbeiführt oder ob andererseits aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Schuldners zwischen der Einhebung der Abgaben und den im Bereich des Schuldners entstehenden Nachteilen ein auffallendes Missverhältnis entsteht.

Das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit wird in der Berufungsvorentscheidung verneint, weil sich die Belastung des Bf. ganz einfach aus der Gesetzeslage heraus ergibt (Art. 203 ZK i.V.m. § 2 Abs.1 ZollR-DG) und die Anwendung genereller Normen als solche keinesfalls als sachliche Unbilligkeit angesehen werden kann.

Aber auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit verneinte das Zollamt. Denn die vom Bf. dargestellte triste wirtschaftliche und persönliche Situation sei nicht durch die Abgabenerhebung selbst, sondern der geringfügige Rest seiner Pension in Höhe von 291,56 € auf private Lebensumstände zurückzuführen. Im Übrigen käme nach der höchstgerichtlichen Judikatur die Gewährung eines Erlasses aus persönlicher Unbilligkeit dann nicht in Betracht, wenn die wirtschaftliche Lage eines Schuldners schon so schlecht sei, dass sich an der Existenzgefährdung durch einen solchen Erlass ohnehin nichts ändern würde, z.B., wenn er nur mehr über das unpfändbare Existenzminimum verfügt. Aus diesen Gründen sei es der Berufungsbehörde 1. Stufe verwehrt, eine Ermessensentscheidung zum Abgabenerlass nach § 20 BAO unter Abwägung der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bf. am 27.7.2005 fristgerecht Beschwerde an die Abgabenbehörde 2. Instanz, in der er rügte, dass er trotz erbrachter Zahlungen, Kompromissbereitschaft und Einsichtigkeit keinerlei Entgegenkommen seitens der Behörde erhalten habe. Die Krise seiner Familie sei entgegen der Meinung des Zollamtes sehr wohl auf die Abgabenzahlungen zurückzuführen und er halte daher an seinem Ersuchen um den Nachlass der restlichen Abgabenschuld fest.

Am 5.12.2006 erging eine Mitteilung des Zollamtes Wien an den Unabhängigen Finanzsenat, dass auf exekutivem Weg beim Mitschuldner die gesamte ausstehende Abgabenschuld eingebraucht worden war und daher das Abgabenkonto des Bf. den **Stand Null** aufweist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Bezüglich des vorgelagerten Sachverhalts, der zur Entstehung der Abgabenschuld geführt hat, ist in der vorliegenden Entscheidung nichts mehr auszuführen, sondern auf die rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nach dem Finanzstrafrecht (Zl. 00.000/97-Str.II/Kr) und dem materiellen Abgabenrecht (Zl. 100/00000/05/98-Rie, Bescheid vom 1.10.1998) hinzuweisen. Insbesondere ist an den Fakten des Abgabenbescheides vom 1.10.1998 festzuhalten, da keine Möglichkeit vorliegt, in dessen Rechtskraft nochmals einzugreifen. Somit ist auch an der Anzahl 175 Zigarettenstangen, die in diesem Bescheid gegenständlich waren, festzuhalten und es konnten sich Erörterungen, ob es nur 174 Stangen waren, erübrigen.

Bezüglich entstandener Abgabenschuldigkeiten sehen sowohl das Gemeinschaftsrecht als auch das einzelstaatliche Recht verschiedene Möglichkeiten des Erlasses ausständiger Abgaben bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen vor, ein Sonderaspekt dieser Thematik ist die Entlassung eines Gesamtschuldners aus der Solidarschuld. Die einschlägigen Vorschriften wurden bereits in der Berufungsvorentscheidung zitiert und es darf zwecks Vermeidung von Wiederholungen darauf verwiesen werden (es ist zulässig, in der Begründung einer Entscheidung auf die Begründung einer anderen Entscheidung zu verweisen, wenn sie der Partei inhaltlich bekannt ist, vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 93 Rz. 15 mit zitierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Ergänzend führt der Unabhängige Finanzsenat an:

Art. 213 ZK : Gibt es für eine Zollschuld mehrere Zollschuldner, so sind diese gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet.

Art. 239 Abs.2 ZK : Die Erstattung oder der Erlass der Abgaben aus den in Absatz 1 genannten Gründen erfolgt auf Antrag; dieser ist innerhalb von zwölf Monaten nach der Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen. Jedoch können

- in begründeten Ausnahmefällen die Zollbehörden diese Frist verlängern,
- ...

Art. 233 ZK : Unbeschadet der geltenden Vorschriften ... erlischt die Zollschuld

- a) durch Entrichtung des Abgabenbetrages;
- b) durch Erlass des Abgabenbetrages;
- ...

In Art. 213 ZK schafft (auch) das Gemeinschaftsrecht das Rechtsinstitut der Gesamtschuldnerschaft, wobei dieser Begriff im Gemeinschaftsrecht nicht näher ausdefiniert wird, sondern aus dem einzelstaatlichen Recht zu entnehmen ist. Auch die Detailregelungen

zur Abwicklung eines solchen Rechtsverhältnisses sind dem einzelstaatlichen Recht überlassen, kommen aber nur insoweit zur Anwendung, als sie nicht durch gemeinschaftsrechtliche Regelungen überlagert sind. Die im nationalen österreichischen Recht bestehende Regelung zur Entlassung aus der Gesamtschuld in § 237 BAO kommt also insoweit zur Anwendung, als nicht gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen vorgehen. Die „Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben“ kann eine sachliche oder persönliche sein (VwGH 24.2.1998, 97/13/0237).

Zur Frage der Entlassung aus der Gesamtschuld als Sonderfall eines Abgabenerlasses ist bezüglich der Zölle (= Einfuhrabgaben gemäß Art. 4 Z. 10 ZK) Art. 239 ZK heranzuziehen. Gemäß dieser, obwohl nur sachliche Billigkeitsgründe berücksichtigenden Bestimmung kommt für Zölle ein Erlass in Form der Entlassung aus der Gesamtschuld nicht in Betracht, da gemäß Art. 233 Buchstabe b ZK mit dem Erlass die Zollschuld erlöschen würde, und zwar gegenüber **allen** Gesamtschuldern, da sich Gegenteiliges aus dem Gemeinschaftsrecht nicht herleiten lässt (VwGH 2.9.2008, 2005/16/0205). Eine Entlassung aus der Gesamtschuld nach § 237 BAO kommt somit für Zölle nicht in Betracht.

Bezüglich der sonstigen in Rede stehenden Abgaben ist § 2 Abs.1 ZollR-DG anzuwenden, wonach die Bestimmungen des gemeinschaftlichen Zollrechts, des ZollR-DG und die allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften, soweit sie sich auf Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben beziehen, auch für die sonstigen Eingangs- oder Ausgangsabgaben und andere Geldleistungen gelten, sofern im ZollR-DG oder in den betreffenden Rechtsvorschriften nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist.

An solchen Rechtsvorschriften ist für die Einfuhrumsatzsteuer zu beachten § 26 Abs.1 UStG, wonach für diese Abgabenart die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß gelten, sodass die Unmöglichkeit des Erlasses von Zollabgaben nach Art. 239 ZK dies auch für die Einfuhrumsatzsteuer zur Folge hat.

Für die Tabaksteuer, die in § 1 Abs.1 Tabaksteuergesetz (auch) als Eingangsabgabe konzipiert ist, besteht eine besondere Erlass-Vorschrift in § 83 ZollR-DG (hier anzuwenden i.d.F. bis 19.12.2003) und für die Säumniszinsen des Art. 232 ZK, die keine Einfuhr- bzw. Eingangsabgaben sind, käme eine Entlassung nach § 237 BAO in Betracht (Witte, Zollkodex Kommentar, 4. Aufl., Art. 232, Rz. 11). Somit wären auf der Ebene dieser beiden zuletzt genannten Abgabenarten sowohl sachliche als auch persönliche Unbilligkeitsgründe zu überprüfen.

Indes können sich solche Überprüfungen erübrigen – insbesondere ist auf die Darstellung des Bf. zu seinen wirtschaftlichen und familiären Verhältnissen nicht weiter einzugehen – da durch

die Einbringung der ausstehenden Abgabenschuld vom anderen Gesamtschuldner die Zollschuld gemäß Art. 233 Buchstabe a ZK erloschen ist. Da keine Abgabenforderung gegen den Bf. mehr besteht, kommt rein begrifflich eine Entlassung aus einer (bestehenden) Gesamtschuld nicht mehr in Betracht und daher war das gegenstandslos gewordene Rechtsmittel betreffend diesen Antrag spruchgemäß abzuweisen.

Es ist zu vermerken, dass der Antrag des Bf. vom 25.3.2003 auf Entlassung aus der Gesamtschuld gemäß obigen Ausführungen als Antrag gemäß Art.239 Abs.2 ZK aufzufassen ist und daher außerhalb der zwölfmonatigen Frist nach Zustellung des Abgabenbescheides vom 1.10.1998 gestellt war. Das Zollamt hat im Spruchpunkt I. des Bescheides vom 26.6.2003 - in Pkt. 1. der Berufungsvorentscheidung auf eine exaktere Version gebracht - von der Verlängerungsbefugnis in leg.cit. Gebrauch gemacht, sodass der Antrag fristgerecht gestellt und damit die sachliche Zuständigkeit des Zollamtes zur Durchführung des Erlassungsverfahrens geschaffen war.

Wien, am 25. Juni 2009