



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde

1. der A., Adr1,
2. des Herrn S., Adr2,

beide vertreten durch Advokaturbüro Jelenik & Partner AG, FL-9490 Vaduz, Landstraße 60, vom 7. Juni 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 3. Mai 2010, ZI. 111, betreffend Sachhaftung gemäß § 80 Abs. 4 ZollR-DG entschieden:

Der die Sachhaftung nach § 80 Abs. 4 ZollR-DG betreffende Spruch des angefochtenen Bescheides (Berufungsvorentscheidung) wird dahingehend geändert, dass der Bescheid des Zollamtes X. vom 12. April 2010, ZI. 222 aufgehoben wird.

### Entscheidungsgründe

Der in Österreich mit gewöhnlichem Wohnsitz in Adr2, ansässige Herr S. (Zweitbeschwerdeführer) ist geschäftsführender Verwaltungsrat der im Fürstentum Liechtenstein in Adr1, ansässigen A. (Erstbeschwerdeführerin). Nach Punkt 2) des Geschäftsführervertrages vom 4. Jänner 2005 vertritt er das Unternehmen nach außen bzw. Dritten gegenüber und erhält für seine Geschäftsführertätigkeit nach Punkt 6) des Geschäftsführervertrages eine Geschäftsführerentschädigung.

Im Jänner 2009 verbrachte der Zweitbeschwerdeführer einen im Fürstentum Liechtenstein auf den Namen der Erstbeschwerdeführerin zugelassenen und in deren Eigentum stehenden PKW, Marke Ferrari F355 Spider, in deren Auftrag zu seinem Wohnsitz in Österreich, um das Fahrzeug in seiner Garage zu verwahren. Am 19. Jänner 2009 wurde in der Folge das

amtliche liechtensteinische Kennzeichen bei der Motorfahrzeugkontrolle in Liechtenstein hinterlegt.

Am 8. April 2010 wurde der Geschäftsführer der Erstbeschwerdeführerin anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union mit dem gegenständlichen PKW, auf dem nunmehr österreichische Probefahrtkennzeichen montiert waren, einer Zollkontrolle unterzogen.

Noch am selben Tag gab er im Zuge seiner Einvernahme vor Organen der Finanzstrafbehörde erster Instanz an, dass aufgrund einer Rückholaktion die Benzinpumpe beim nächstgelegenen Ferrarihändler in der Schweiz ausgetauscht werden müsse.

Der oben erwähnte und im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Geschäftsführervertrag enthält keine Regelungen oder Bestimmungen über die Berechtigung des Zweitbeschwerdeführers zur Verwendung des hier gegenständlichen Fahrzeugs. Die Nutzungsberechtigung beruhte auf einer einvernehmlichen mündlichen Vereinbarung des gesamten Verwaltungsrates der Erstbeschwerdeführerin.

Mit dem im Instanzenzug angefochtenen Bescheid vom 12. April 2010, Zi. 222 verfügte das Zollamt X. gemäß § 80 Abs. 4 ZollR-DG in Verbindung mit § 225 BAO gegenüber den Beschwerdeführern die Beschlagnahme des im Eigentum der Erstbeschwerdeführerin stehenden (und in Verwahrung des Zollamtes befindlichen) PKW, Marke Ferrari F355 Spider, zur Geltendmachung der Sachhaftung für die auf dem Fahrzeug lastende Eingangsabgabenschuld.

Da die Eingangsabgaben nicht entrichtet worden seien, sei das Fahrzeug wegen der Gefahr einer Uneinbringlichkeit der Eingangsabgaben sicherzustellen.

Die dagegen erhobene Berufung vom 20. April 2010 wurde mit Berufungsvereinstscheidung vom 3. Mai 2010, Zi. 111, als unbegründet abgewiesen. Dies mit der Begründung, dass eine Zollschuld bestehe und sich somit auch der Sachhaftungsbescheid als nicht rechtswidrig erweise.

Die Beschwerdeführer beantragten in der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 7. Juni 2010, die angefochtene Berufungsvereinstscheidung dahingehend zu ändern, dass der Bescheid des Zollamtes X. vom 12. April 2010, Zi. 222, ersatzlos aufgehoben wird.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass das gegenständliche Fahrzeug selbst nach den Feststellungen der Behörde nicht vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebraucht worden sei. Die Bf. hätten sich auch keiner Verletzung der Verpflichtung aus der vorübergehenden Verwendung i.S. des ZK und der ZK-DVO schuldig gemacht. Es sei vorliegend weder zu einem Eigentümerwechsel noch zu einer Nutzung der Ware im Zollgebiet gekommen, weshalb das Entstehen einer Abgabenschuld von vornherein ausgeschlossen sei. Es wäre vorliegend auch Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO zu beachten. Eine vollständige Befreiung von

Einfuhrabgaben werde nämlich immer dann bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gewerbliech oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden sollten.

Der Zweitbeschwerdeführer sei als geschäftsführender Verwaltungsrat der Erstbeschwerdeführerin berechtigt, das gegenständliche Fahrzeug zu benutzen. Mit dem Versuch, am 8. April 2010 am Grenzübergang H. (A), M. (CH) das gegenständliche Fahrzeug aus dem Gemeinschaftsraum wieder auszuführen, habe er unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass das gegenständliche Fahrzeug nicht im EU-Raum zur dauernden Verwendung verbleiben solle.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Ist der Abgabenbetrag nicht fristgerecht entrichtet worden, so machen gem. Art. 232 Abs. 1 Buchstabe a ZK die Zollbehörden von allen ihnen nach den geltenden Vorschriften zu Gebot stehenden Möglichkeiten einschließlich der Zwangsvollstreckung Gebrauch, um die Entrichtung dieses Betrags zu erreichen.

Im Sinne des Zollkodex (Art. 4 Nr. 23 ZK) ist geltendes Recht Gemeinschaftsrecht oder einzelstaatliches Recht.

Gem. § 80 Abs. 4 ZollIR-DG haften Waren, für die eine Zollschuld entstanden ist und die sich im Besitz eines Zollschuldners oder eines nach den Abgabenvorschriften persönlich Haftenden befinden, ohne Rücksicht auf die Rechte anderer Personen für die auf sie entfallenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben und können aus diesem Grund von der Zollstelle beschlagnahmt werden. Die Haftung beginnt mit dem Entstehen und endet mit dem Erlöschen der Zollschuld. In gleicher Weise haften Waren, die sich im Besitz einer anderen Person befinden, sofern diese wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass der Zollanmeldung dieser Waren unrichtige oder unvollständige Angaben zugrunde gelegt worden waren, dass die Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet oder aus einer Freizone oder einem Freilager in einen anderen Teil des Zollgebiets verbracht worden waren, dass die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden waren oder dass Umstände vorgelegen hatten, die zu einer Entstehung der Zollschuld nach Artikel 204 ZK geführt haben.

Gem. § 4 Abs. 2 Nr. 3 ZollIR-DG bedeutet im Zollrecht "Besitz" jegliche Form der Innehabung.

Eine sachliche Haftung liegt vor, wenn eine Sache grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, in wessen Eigentum oder Besitz sie sich befindet, zur Befriedigung einer Forderung in Anspruch

genommen und verwertet werden kann. Die Sachhaftung geht allen Rechten an der Sache (auch dem Eigentum) vor (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 225 Tz 1, VwGH 14.2.1991, 90/16/0184; 16.12.1999, 98/16/0157).

Gem. § 225 Abs. 1 BAO werden sachliche Haftungen, die nach Abgabenvorschriften an beweglichen Sachen bestehen, durch Erlassung eines die Beschlagnahme der haftenden Sachen aussprechenden Bescheides geltend gemacht.

Die Erlassung von Beschlagnahmebescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme. Sie setzt nicht voraus, dass die Abgabe dem Abgabenschuldner bereits vorgeschrieben ist oder dass ein erlassener Abgabenbescheid bereits rechtskräftig ist (VwGH 16.12.1999, 98/16/0157).

Für die Beschwerdeführer kommt eine Zollschuldnerschaft nach Art. 202 ZK in Betracht. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom heutigen Tag, GZ. ZRV/0074-Z2L/10, wird verwiesen.

Wenn Abgabenvorschriften eine sachliche Haftung für eine Abgabe für sich allein oder neben einer persönlichen Haftung vorsehen, kann gem. § 8 BAO die Abgabenbehörde bis zur vollständigen Entrichtung der Abgabe sowohl den Abgabepflichtigen in Anspruch nehmen als auch persönliche sowie sachliche Haftungen geltend machen.

Die Erlassung von Beschlagnahmebescheiden zur Geltendmachung der Sachhaftung liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Grundsatz der Nachrangigkeit zu beachten (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 225 Tz 3).

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Geltungsbereich des § 20 BAO ist die Behörde verhalten, in der Begründung ihrer positiven Ermessenentscheidung darzutun, aus welchen Gründen sie bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit den Vorzug einräumte (VwGH 22.1.1987, 86/16/0214).

Im vorliegenden Fall der Beschlagnahme des PKW zur Geltendmachung der Sachhaftung ist daher die Zweckmäßigkeit der dadurch einfachen Abgabeneinbringung gegen die Billigkeit, d.h. Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Parteien sorgfältig abzuwägen.

Das Zollamt begründete im Bescheid vom 12. April 2010, Zi. 222, die Beschlagnahme damit, dass die Eingangsabgaben nicht entrichtet worden seien und daher das Fahrzeug wegen der Gefahr einer Uneinbringlichkeit der Eingangsabgaben sicherzustellen sei.

In seiner Stellungnahme vom 22. Dezember 2010 führte es im Hinblick auf seine Ermessensübung ergänzend aus, dass eine Zollschuldnerin im Zollausland angesiedelt sei, die Einbringung der Abgaben und die Geltendmachung einer Geldstrafe dieser gegenüber gefährdet wäre und die Gefahr bestehে, dass das Fahrzeug in das Zollausland verbracht werde und dadurch die Geltendmachung der Sachhaftung vereitelt würde. Zudem habe ein Zollschuldner zu seiner eigenen Vermögenslage keine Angaben gemacht und angedeutet, dass die wirtschaftliche Lage des anderen Zollschuldners schlecht sei. Er habe anlässlich der Amtshandlung auch völliges Unverständnis gezeigt, in Österreich Steuern zu zahlen.

Die Zollbehörde räumte in der genannten Stellungnahme allerdings auch ein, dass der Bescheid gem. § 80 Abs. 4 ZollR-DG aufgrund eines Irrtums des Sachbearbeiters erlassen worden sei. Richtigerweise hätte zum seinerzeitigen wie auch zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Beschlagnahme gem. § 26 Abs.1 Z. 2 ZollR-DG zu erfolgen gehabt. Der Unabhängige Finanzsenat möge daher den Bescheid dahingehend abändern, dass die Beschlagnahme gem. § 26 Abs.1 Z. 2 ZollR-DG ausgesprochen werde. Die Ermittlung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Zweitbeschwerdeführers erscheine unter diesen Voraussetzungen nicht erforderlich.

Der Unabhängige Finanzsenat beauftragte daraufhin das Zollamt gem. § 279 Abs. 2 BAO, die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Zweitbeschwerdeführers zu ermitteln.

Aufgrund der Ergebnisse dieser Ermittlungen ergibt sich folgendes Bild:  
Der Zweitbeschwerdeführer verfügt über ein geregeltes Einkommen. Er wurde mit Bescheiden des Finanzamtes Y. vom 20. Oktober 2009 und 28. September 2010 für die Jahre 2008 und 2009 zur Einkommensteuer veranlagt. In dem mit Berufungsvorentscheidung abgeänderten Einkommensteuerbescheid 2008 wurde der Einkommensteuerberechnung ein Einkommen von 76.987,55 Euro zugrunde gelegt. Dem Einkommensteuerbescheid 2009 liegt ein Einkommen in der Höhe von 58.609,11 Euro zugrunde. In seinem an das Zollamt gerichteten Schreiben vom 25. Jänner 2011 gab der Zweitbeschwerdeführer an, dass auch im Jahr 2011 von ähnlich hohen Einkünften auszugehen sei und er Einkommensteuervorauszahlungen im Jahr 2011 im Ausmaß von 11.000,00 Euro bezahle. Zudem sei er Eigentümer zweier Eigentumswohnungen in L., wobei eine Wohnung im Miteigentum seiner Ehegattin stehe. Verbindlichkeiten des Zweitbeschwerdeführers wurden vom Zollamt nicht festgestellt.

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen

Bestimmungen der BAO, soweit die in diesem Bundesgesetz enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Eine Aufhebung (als meritorische Berufungserledigung) darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt.

Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat. Im gegenständlichen Fall also die Erlassung eines Beschlagnahmebescheides zur Geltendmachung der Sachhaftung. Wegen fehlender Sachidentität wäre daher eine in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates ausgesprochene Abänderung des angefochtenen Bescheids in eine Beschlagnahme gem. § 26 Abs. 1 Z. 2 ZollR-DG ein unzulässiger Eingriff in die Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Im Berufungsverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen; in der Berufungsentscheidung ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 20 Tz11).

Wie bereits dargelegt, ist im Rahmen der Ausübung des Ermessens die Subsidiarität der Haftung zu beachten.

Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen hinsichtlich der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des in Österreich wohnhaften Zweitbeschwerdeführers und in Anbetracht der Höhe der möglichen Abgabenschuld liegt der vom Zollamt ins Treffen geführte Grund für die Geltendmachung der Sachhaftung, nämlich die Gefahr einer Uneinbringlichkeit der Eingangsabgaben, nicht vor, da der Zweitbeschwerdeführer über ein geregeltes Einkommen verfügt und auch seine Vermögenslage die Gefahr einer Uneinbringlichkeit der Abgaben unwahrscheinlich erscheinen lässt. Dass der Zweitbeschwerdeführer zunächst Unverständnis für eine Abgabenentrichtung zeigte, anlässlich seiner Ersteinvernahme zu seiner eigenen Vermögenslage keine Angaben machte und Andeutungen zu einer möglicherweise wirtschaftlich angespannten Lage eines weiteren Zollschuldners machte, berechtigt die Zollbehörde im Hinblick auf den Grundsatz der Nachrangigkeit der Sachhaftung nicht ohne weiteres, eine Ware zur Geltendmachung der Sachhaftung mit dem lapidaren Hinweis der Gefährdung des Abgabenanspruchs gemäß § 80 Abs. 4 ZollR-DG in Verbindung mit § 225 BAO zu beschlagnahmen. Es wurden auch im weiteren Verfahren vor dem

Unabhängigen Finanzsenat keine solchen für die Gefahr der Uneinbringlichkeit bzw. allgemein für die Geltendmachung der Sachhaftung sprechende Gründe dargelegt. Zudem räumte das Zollamt in seiner Stellungnahme vom 22. Dezember 2010 ein, es habe den Beschlagnahmebescheid zur Geltendmachung der Sachhaftung „irrtümlich“ erlassen. Aber auch die Existenz eines weiteren, wenn auch im Ausland ansässigen Zollschuldners, der gem. Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet ist, spricht für eine höhere Sicherung des Abgabenanspruchs.

Vor dem Hintergrund dieser Beweislage und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Nachrangigkeit der Sachhaftung ist bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Billigkeit gegenüber jenen der Zweckmäßigkeit der Vorzug einzuräumen und die angefochtene Berufungsvorentscheidung dahingehend zu ändern, dass der Bescheid des Zollamtes X. vom 12. April 2010, Zl. 222 aufgehoben wird.

Linz, am 8. Februar 2011