



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Johann Kraler und HR Dr. Doris Schitter über die Beschwerde der Bfin., Adr, vertreten durch Dorda Brugger Jordis Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Dr. Karl-Lueger-Ring 10, vom 1. August 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 13. Juli 2009, Zahl xxxxxx/xxxxx/2009, betreffend Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer entschieden:

Der Spruch der Berufungsvorentscheidung wird wie folgt ergänzt:

Der Bescheid des Zollamtes Z. vom 11. September 1997, GZ. 32.306/97, wird dahingehend geändert, dass der Antrag auf Erstattung der mit Bescheid vom 27. Februar 1997, Zahl 30.350/97, vorgeschriebenen Einfuhrumsatzsteuer vom 2. April 1997, ergänzt mit Eingabe vom 29. November 2005, zurückgewiesen wird.

Im Übrigen wird der als Beschwerde zu wertende Vorlageantrag als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Nach Aufhebung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat IV) vom 21. November 2000, GZ. ZRV 27/1-L4/2000, betreffend Abweisung des Antrages auf Erlass von Eingangsabgaben durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 2004, Zl. 2004/16/0194, hat der Unabhängige Finanzsenat im fortgesetzten Verfahren mit Berufungsentscheidung vom 1. Februar 2005, GZ. ZRV/0141-Z2L/04,

seinerseits die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Z. vom 14. September 1998, GZ. zzz/zzzz/09/98, aufgehoben.

Das Zollamt X. wies mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2009, Zahl xxxxxx/xxxxx/2009, die damit wieder unerledigte Berufung vom 15. Oktober 1997 (vgl. VwGH 2.4.2009, [2007/16/0098](#)) gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Erlassantrages vom 11. September 1997 neuerlich als unbegründet ab.

Das Zollamt führte hierzu begründend aus, dass mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2009, Zahl xxxxxx/zzzz/2009, der Berufung der Beschwerdeführerin (im Folgenden kurz als Bfin bezeichnet) gegen die Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin mit ihrem Dienstnehmer B. stattgegeben worden sei. Mangels einer Eingangsabgabenschuld für die Bfin sei der Antrag auf Erstattung/Erlass der Eingangsabgaben daher abzuweisen gewesen.

Dagegen richtet sich der als Beschwerde gemäß § 85c Abs. 1 ZollR-DG zu wertende Vorlageantrag vom 1. August 2009, worin die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2009 und die antragsgemäße Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 49.919,99 gemäß Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG aus Billigkeitsgründen bzw. in eventu eine Erstattung gemäß Art. 236 ZK beantragt wurde.

Nach Darlegung des Sachverhaltes wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung nicht nachvollziehbar sei. Denn gerade weil der Bfin rechtswidrig eine Zollschuld vorgeschrieben worden sei, welche in der Folge durch Pfändung entrichtet wurde, sei ihr die zu Unrecht entrichtete Abgabe zu erstatten gewesen. Das Zollamt hätte demnach der Berufung stattgeben und den Bescheid vom 11. September 1997 aufheben müssen.

Zur Entkräftung einer allfälligen Argumentation, dass der Bfin keine Antragsberechtigung nach Art. 239 ZK zukomme, weil der damalige Rechtsvertreter zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht habe, dass er die Haftung für die Abgabenschuld des B. übernommen habe und die Entrichtung der Eingangsabgabenschuld durch Pfändung des Sparbuches und Überweisung der Forderung an die Republik Österreich erfolgte, könne Folgendes gesagt werden.

Eine solche Vorgangsweise würde jeder Lebenserfahrung widersprechen, weil kein Rechtsvertreter für einen Mandanten aus der Türkei, gegen den jede Vollstreckung vergeblich wäre, eine Geldsumme von € 56.079,79 vorstrecken würde. Das würde ein Rechtsanwalt nicht einmal für einen österreichischen Mandanten tun. Es wäre auch völlig realitätsfremd, anzunehmen, dass der türkische Lastkraftwagenfahrer diesen Betrag hinterlegt habe. Dies sei ein Betrag, der dem Vielfachen des Jahreseinkommens des Fahrers, wenn nicht sogar dem damaligen Lebensinkommen eines türkischen Lastwagenfahrers entsprochen habe.

Im Übrigen habe allein die Bfin ein Interesse daran gehabt, dass die Beschlagnahme der Waren aufgehoben werde, weil nur sie zivilrechtlich verpflichtet gewesen sei, die Waren dem Eigentümer auszufolgen. Diese Waren hätten einen Wert gehabt, der die Abgabenschuld weit aus überstiegen habe. Es sei somit unrealistisch zu behaupten, jemand anderer als die Bfin habe das Sparbuch zur Aufhebung der Beschlagnahme hingegeben.

Zum Vorliegen einer Unbilligkeit wurde vorgebracht, dass die dem Dienstnehmer B. vorzuwerfende Fahrlässigkeit der Bfin nicht zuzurechnen sei. Obwohl alle gegenüber der Bfin erlassenen Abgabenbescheide aufgehoben wurden, habe die Bfin aber trotzdem in wirtschaftlicher Hinsicht die Abgabenschuld zu tragen, sodass sie zur de facto Abgabenschuldnerin werde. Dies stehe im klaren Widerspruch zu Sinn und Zweck der der EuGH-Entscheidung zugrunde liegenden Überlegungen. Obwohl die Bfin nicht Abgabenschuldnerin sei, wirke sich die Abgabenbelastung ausschließlich auf sie aus.

Die Hinterlegung des Sparbuches als Sicherheit sei zwar formell für den Arbeitnehmer B. erfolgt, doch habe die Bfin bereits zu diesem Zeitpunkt aufgrund des damals noch geltenden § 79 Abs. 2 ZollR-DG damit rechnen müssen, als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen zu werden. Die Hingabe des Sparbuches müsse somit als Hingabe für die gesetzlich entstandene eigene Abgabenschuld gewertet werden. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass die Bfin das wirtschaftliche Risiko der Nichtlieferung der Waren aufgrund der Beschlagnahme des LKW getroffen hätte.

Hätte die Bfin das zur Sicherheit übergebene Sparbuch formell für das gegen sie (allerdings erst später) eingeleitete Abgabenverfahren hingegeben, so wäre eine Erstattung der Abgabenzahlung aufgrund der Rechtsprechung des EuGH, VwGH und UFS mit Sicherheit erfolgt, da die Bfin im gegenständlichen Fall nicht als Abgabenschuldnerin herangezogen werden durfte. Eine Hingabe des Sparbuches als Sicherheit für sich selbst sei der Bfin in formeller Hinsicht im Dezember 1996 rechtlich jedoch nicht möglich gewesen. Das Abgabeverfahren gegen die Bfin sei erst am 27. Februar 1997 eingeleitet worden.

Vor dem Hintergrund, dass B. immer gültige Papiere bei sich hatte, die bei ordnungsgemäßer Vorlage eine abgabenfreie Durchfahrt ermöglicht hätten, erscheine eine Durchsetzung der Abgabenschuld bei der Bfin als de facto Abgabenschuldnerin als extrem unbillig. Art. 202 ZK stelle zwar nicht auf subjektive Merkmale ab, diese müssten aber jedenfalls bei der Beurteilung der Unbilligkeit gemäß Art. 239 ZK berücksichtigt werden. Für den Fahrer sei zwar rechtswirksam eine Abgabenschuld entstanden, doch sei es unbillig den Anspruch bei der Bfin, der keinerlei Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei, durchzusetzen.

Auf der Grundlage des Antrages auf Erstattung der Einfuhrabgaben vom 2. April 1997 sei der Bfin nicht nur nach Art. 239 Abs. 1 ZK, sondern auch nach Art. 236 ZK die rechtswidrig vorgeschriebene und entrichtete Zollschuld zu erstatten gewesen.

Seit dem EuGH-Urteil vom 23. September 2004, Rs C-414/02, stehe nämlich fest, dass die Bfin die Zollschuld nie gesetzlich geschuldet habe. Das Sparbuch, das mit Bescheid vom 22. Jänner 2002 zum Zwecke der Zahlung der Zollschuld gepfändet worden sei, sei somit zur Zahlung einer gesetzlich nicht geschuldeten Zollschuld verwendet worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 5. Dezember 1996 verbrachte der bei der Bfin als Fahrer beschäftigte B. einen mit vier Maschinen zum Spulen von Spinnstoffen beladenen LKW vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft. In der Folge setzte das Zollamt Z. gegenüber B. mit Bescheid vom 11. Dezember 1996 gemäß Art. 202 Abs. 1 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 ZollR-DG Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt ATS 770.684,00 (entspricht € 56.007,79), davon ATS 686.914,00 (entspricht € 49.919,99) an Einfuhrumsatzsteuer und ATS 83.770,00 (entspricht € 6.087,80) an Zoll fest.

Die Eingangsabgaben wurden nicht entrichtet. Stattdessen teilte der damalige Rechtsvertreter des Zollschuldners, Rechtsanwalt W., mit Eingabe vom 20. Dezember 1996, dem Zollamt Folgendes mit:

"In der umseits bezeichneten Abgabensache gibt der Einschreiter bekannt, dass er hinsichtlich der in der Beilage bezeichneten Abgabepflicht des Beteiligten in Höhe von ATS 770.684,00 ein Sparbuch eröffnet hat und die Haftung für diesen Betrag übernimmt.

Es werde daher, wie besprochen der Beschlagnahmebescheid aufzuheben und die beschlagnahmten Waren auszufolgen sein.

O., am 20. 12. 1996 B."

Das gegen die Abgabenvorschreibung erhobene Rechtsmittel wurde in der Folge rechtskräftig als unbegründet abgewiesen. Ebenso ein gleichzeitig eingebrachter Antrag auf Erlass der Eingangsabgaben gemäß Art 239 ZK.

Aufgrund der Nichtentrichtung der Eingangsabgabenschuld nahm das Zollamt Z. die Bfin mit Bescheid vom 27. Februar 1997 gemäß der damals noch geltenden Bestimmung des § 79 Abs.

2 ZollR-DG als weiteren Zollschuldner in Anspruch. Die mitgeteilten Eingangsabgaben wurden jedoch auch von der Bfin nicht entrichtet.

Am 22. Jänner 2002 wurde die Forderung aus dem gepfändeten Sparbuch der Republik Österreich zur Einziehung überwiesen und in der Folge zur Tilgung der Abgabenschuld des B. verwendet.

Gegen den Bescheid vom 27. Februar 1997 betreffend die Inanspruchnahme als Zollschuldnerin im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses wurde von der Bfin das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und gleichzeitig ein Antrag auf Erlass der Eingangsabgaben gemäß Art. 239 ZK gestellt.

Nach der hierzu ergangenen abweisenden Berufungsentscheidung wurde schließlich Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, welcher beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ein Vorabentscheidungsverfahren betreffend die Gemeinschaftsrechtskonformität des § 79 Abs. 2 ZoILR-DG einleitete.

In seinem Urteil vom 30. September 2004, Rs *C-414/02*, sprach der EuGH aus, dass § 79 Abs. 2 ZoILR-DG dem Art. 202 Abs. 3 ZK dann nicht entgegenstehe, nach der im Fall vorschriftswidrigen Verbringens einer eingangsabgabenpflichtigen Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft der Dienstgeber Mitschuldner der Zollschuld des Dienstnehmers ist, der die Ware in Besorgung von Angelegenheiten des Dienstgebers verbracht hat, sofern diese Regelung voraussetze, dass der Dienstgeber am Verbringen der Ware beteiligt war, obwohl er wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass das Verbringen vorschriftswidrig war.

Der VwGH hob daraufhin die Berufungsentscheidung mangels Bedachtnahme auf die vom EuGH genannten subjektiven Tatbestandselemente auf. Im fortgesetzten Verfahren wurde in der Folge vom Unabhängigen Finanzsenat auch die Berufungsvorentscheidung aufgehoben.

Gleichzeitig stellte der VwGH auch fest, dass das parallel laufende Erstattungsverfahren von der Vorfrage der Zollschuldentstehung abhängt und daher das Schicksal des Zollschuldbescheides teilt. Aus diesem Grund wurde vom Unabhängigen Finanzsenat auch die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung aufgehoben.

Mit Eingabe vom 29. November 2005 stellte die Bfin neuerlich einen auf Art. 239 ZK gestützten - gemäß Erkenntnis des VwGH vom 2. April 2009 als inhaltliche Ergänzung oder Klarstellung des ursprünglichen Antrages vom 2. April 1997 zu wertenden - Erstattungsantrag, schränkte den Antrag jedoch auf die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 49.919,99 ein.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich schlüssig und unstrittig aus dem vom Zollamt vorgelegten Eingangsabgabenakt und den in der Sache bisher ergangenen Entscheidungen.

Rechtliche Erwägungen:

Artikel 239 Zollkodex (ZK) lautet auszugsweise:

"Art. 239

(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben können in anderen als den in den Artikeln 236, 237 und 238 genannten Fällen erstattet oder erlassen werden; diese Fälle werden

- nach dem Ausschussverfahren festgelegt;

- ergeben sich aus Umständen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Nach dem Ausschussverfahren wird festgelegt, in welchen Fällen diese Bestimmung angewandt werden kann und welche Verfahrensvorschriften dabei zu beachten sind. Die Erstattung oder der Erlass kann von besonderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden.

(2) 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.

... "

Artikel 878 Abs. 1 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) lautet:

"Art. 878

(1) Der Antrag auf Erstattung oder Erlass der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben – nachstehend "Antrag auf Erstattung oder Erlass" genannt - ist von der Person, die die Abgaben entrichtet hat, vom Zollschuldner oder von den Personen, die seine Rechte und Pflichten übernommen haben, zu stellen.

Der Antrag auf Erstattung oder Erlass kann auch vom Stellvertreter der im vorstehenden Unterabsatz erwähnten Personen gestellt werden."

Nach § 26 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) gelten, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß;

Die Bfin ist daher im gegenständlichen Fall nicht antragslegitimiert. Sie ist weder Zollschuldnerin, noch hat sie die Eingangsabgaben im eigenen Namen entrichtet.

Soweit sich die Bfin darauf beruft, dass sie die Eingangsabgaben entrichtet hätte, weil sie diese *"wirtschaftlich"* zu tragen gehabt habe, ist zu entgegnen, dass nicht in Abrede gestellt wird,

dass das Geld zur Sicherstellung der Eingangsabgabenschuld des B. von ihr zur Verfügung gestellt worden ist. Darauf kommt es aber nicht an. Das Zollrecht sieht eine Antragsberechtigung für denjenigen, der eine Eingangsabgabenschuld wirtschaftlich getragen hat, nicht vor. Zur Erlangung der Antragslegitimation hätte die Entrichtung der Abgaben im eigenen Namen erfolgen müssen. Gleich wie ein Kredit einer Bank oder die Zurverfügungstellung des erforderlichen Betrages durch Bekannte oder Verwandte im Falle einer Nichtrückzahlung diesen Personen kein Antragsrecht verliehen hätte, verhält es sich auch im gegenständlichen Fall.

Jede andere Auslegung würde in vielen Fällen die Durchsetzung eines Abgabenanspruches unmöglich machen. Um die Freigabe einer beschlagnahmten Ware zu erreichen, leiht sich der Zollschedner das Geld von einem unbeteiligten Dritten und zahlt es diesem nicht mehr zurück. Der Dritte holt sich das Geld im Erstattungswege mit dem Argument, dass man ihm ja keine Fahrlässigkeit vorwerfen könne, er wirtschaftlich aber die Eingangsabgabenschuld getragen habe und deshalb eine Unbilligkeit vorliege, wieder vom Zollamt zurück.

Die Bfin verkennt auch die EuGH Rechtsprechung im vorliegenden Fall. Der EuGH hatte nämlich in der Rs 414/02 lediglich die Frage zu beantworten, ob eine im Wege des § 79 Abs. 2 ZollR-DG (der eine Zollschedn auch für den Dienstgeber oder Auftraggeber im selben Zeitpunkt entstehen lässt, in dem eine Zollschedn für den Dienstnehmer oder sonstigen Beauftragten eines Unternehmers entstanden ist, weil dieser in Besorgung von Angelegenheiten seines Dienstgebers oder Auftraggebers bei der Wahrnehmung zollrechtlicher Pflichten ein rechtswidriges Verhalten gesetzt hat) eine gegenüber Art. 202 Abs. 3 ZK unzulässige und daher mit dem Gemeinschaftsrecht im Konflikt stehende Ausdehnung des Begriffes des Zollschednrs vorgenommen worden ist.

Die Auslegung der Bestimmungen über den Erlass oder die Erstattung von Eingangsabgaben war nicht Inhalt des Vorabentscheidungsverfahrens. Es kann daher daraus auch nicht abgeleitet werden, dass der Bfin die ihrem Dienstnehmer vorgeschriebenen und im Exekutionswege durch Pfändung und Überweisung der Forderung entrichtete Einfuhrumsatzsteuer jedenfalls zu erstatten wäre.

Zur Erlangung der Antragslegitimation wäre etwa bereits im Zeitpunkt der Beschlagnahme des Fahrzeuges die Übernahme der Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 231 ZK möglich gewesen. Eine Übernahme der Eingangsabgabenschuld erfolgte nach der Aktenlage aber nicht. Damit geht auch die diesbezügliche Behauptung ins Leere, dass es im maßgeblichen Zeitpunkt (Dezember 1996) der Bfin rechtlich nicht möglich gewesen wäre, eine Sicherheit für sich selbst zu leisten.

Durch die Aufhebung des die Bfin betreffenden Eingangsabgabenbescheides wurde lediglich die Lage hergestellt, die auch bestanden hätte, wenn die Bfin von vornherein nicht als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen worden wäre.

Da auch kein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vorliegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Im vorliegenden Fall darf jedoch angemerkt werden, dass selbst im Falle, dass der Bfin die Antragslegitimation zukäme, für sie nichts zu gewinnen wäre.

Art. 239 ZK ist eine materiell-rechtliche Vorschrift (vgl. EuGH-Urteil vom 19. Februar 1998 – Rs T-42/96).

Der Erstattungsantrag wäre daher anhand der zum Zeitpunkt der Entstehung der Eingangsabgabenschuld geltenden Bestimmung zu prüfen.

§ 83 ZollR-DG in der zum Zeitpunkt der Entstehung der Eingangsabgabenschuld geltenden Fassung, BGBl. Nr. 659/1994, bestimmte lediglich, dass Art. 239 ZK in Verbindung mit Artikel 905 ZK-DVO für die Erstattung und den Erlass von sonstigen Eingangsabgaben mit der Maßgabe gilt, dass die Vorlage an Kommission unterbleibt und die Artikel 906 bis 909 ZK-DVO nicht anzuwenden sind.

§ 83 ZollR-DG enthielt demnach nur eine Verfahrensordnung für die sonstigen Eingangsabgaben, jedoch keine Auslegung, was im Falle eines Erstattungsantrages für die Einfuhrumsatzsteuer als besonderer Fall gilt. Nach § 26 Abs. 1 UStG 1994 sind hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für die Zölle anzuwenden.

Da der vorliegenden Sachverhalt keinem der in Art. 900 bis 903 ZK-DVO enthaltenen Fällen entspricht, käme eine Erstattung nur in Betracht, wenn es sich um einen besonderen Fall im Sinne des Art. 899 Abs. 1 ZK-DVO handelt.

Nach der Rechtsprechung wird hierfür verlangt, dass sich der betroffene Wirtschaftsbeteiligte im Vergleich zu anderen die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern in einer außergewöhnlichen Situation befindet (vgl. EuGH vom 25.2. 1999, [C-86/97](#); EuGH vom 7. 9. 1999 [C-61/98](#)).

Das Vorliegen eines derartigen besonderen Falles ist jedoch nicht zu erkennen. Der Lenker des Lastkraftwagens befand sich beim vorschriftswidrigen Verbringen im Vergleich zu anderen Lenkern in keiner außergewöhnlichen Situation. Auf die Situation der Bfin kommt es im vorliegenden Fall nicht an. Die Zuwiderhandlung des Lenkers konnte ihr zollschuldrechtlich nicht zugerechnet werden, was schlussendlich zur Aufhebung des diesbezüglichen Zollschuld-

bescheides führte. Der für die Bfin entstandene Schaden hätte gegenüber dem Lenker auf dem Zivilrechtsweg geltend gemacht werden müssen.

Soweit die Bfin in ihrem Eventualantrag weiters geltend macht, dass ihr auf der Grundlage des Antrages vom 2. April 1997 die Zollsschuld nicht nur nach Art. 239 Abs. 1 ZK, sondern auch nach Art. 236 ZK zu erstatten gewesen wäre, weil sie die vorgeschriebene Zollsschuld nie gesetzlich geschuldet habe, übersieht sie, dass die Aufhebung des Bescheides betreffend die Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin nichts daran geändert hat, dass im vorliegenden Fall für den Lenker B. eine Eingangsabgabenschuld nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden und rechtskräftig vorgeschrieben worden ist (Bescheid vom 11. Dezember 1996, GZ. 30.494/96). Die Eingangsabgabenschuld ist daher gesetzlich geschuldet. Eine Erstattung nach Art. 236 ZK scheidet daher aus.

Linz, am 12. April 2010