

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch RA , über die Beschwerde vom 07.05.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde ZA Feldkirch Wolfurt vom 20.04.2012, betreffend zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben; der Bf ist berechtigt, das Fahrzeug abgabenfrei einzuführen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit 18.4.2012 wurde vom Beschwerdeführer ein Antrag auf Feststellung der Zollbefreiung für Übersiedlungsgut (Antrag auf Ausstellung eines Grundlagenbescheides) gestellt und zwar für einen PKW der Marke Bentley Continental T Baujahr 1997, mit Schweizer Kennzeichen. Als Grund wurde die Verlegung des bisherigen Wohnsitzes von China nach Österreich angegeben. Der Wohnsitz in China bestand vom 1.1.2007 bis 14.1.2012. Durch den ehemaligen Arbeitgeber der Bf., ein Schweizer Unternehmen, wurde bestätigt, dass der Bf. vom 22.3.1971 bis 31.1.2012 an verschiedenen Standorten tätig war; in den letzten 5 Jahren in Shanghai und Suzhou in China. Der Bentley wurde im Jahr 2006 in der Schweiz angeschafft. Der Bf. hatte seinen Wohnsitz in der Schweiz von 1984 bis 1989, weil er regelmäßig in Drittstaaten arbeitete und dort gemeinsam mit seiner Frau seinen jeweiligen Wohnsitz begründete.

Mit Bescheid des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 20.4.2012 wurde dem Antrag auf Abgabenbefreiung nicht stattgegeben. Begründet wurde dies damit, dass das verfahrensgegenständliche Fahrzeug in der Schweiz verblieben und nie in China verwendet worden war; eine mindestens sechsmonatige Benutzung im Herkunfts-Drittland sei nicht erfolgt.

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 7.5.2012 wurde vorgebracht, dass der in Art. 4 Buchst. a ZBefrVO normierte "umständehalber gerechtfertigte Sonderfall" zur Anwendung zu bringen wäre. Der Bf. brachte vor, dass er durch seinen Arbeitgeber jeweils für befristete Perioden und für unterschiedliche Projekte nach Asien delegiert worden

war, dass das Gehalt, Pensionskasse etc in der Schweiz ausbezahlt wurden, er in China nur ein Arbeitsvisa hatte und er - wäre er Junggeselle gewesen – seine Familie in der Schweiz verblieben wäre. Überdies sei eine Verschiffung der Autos nach China risikoreich (Beschädigung, Diebstahl) und das Fahren mit eigenen Fahrzeugen durch alle namhaften ausländischen Firmen untersagt, weil Autos mit lokalen Fahrern bereitgestellt worden wären. Überdies sei die Einfuhr von "second hand aquipment" in China untersagt. Der Bf. beantragte in die Folge, die Schweiz als Herkunftsland anzuerkennen weil:

- "- die Autos aus rechtlichen Gründen in China nicht eingeführt werden konnten,
- das Schweizer Unternehmen den Delegierten nach China aus Risikogründen Autos mit Fahrer zu Verfügung stellt,
- eine Registrierung von Autos auch in der Schweiz rechtlich nur möglich ist wenn der Fahrzeughalter rechtlich einen Wohnsitz in der Schweiz hat,
- die Autos seit 1987 resp. 2006 in der Schweiz angemeldet, versichert und nachweislich (Anmeldung) gefahren wurden (ca 7000 km/Jahr),
- er nachweislich durchschnittlich nur 8 Monate /Jahr in China lebte und
- beide Autos ursprünglich aus der EU importiert und in der Schweiz verzollt worden sind."

Mit Bescheid des Zollamtes vom 11.7.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da das Fahrzeug nach Art. 4 Buchst. a ZBefrVO nicht an seinem Wohnsitz im bisherigen Herkunfts-Drittland verwendet worden sei. In der Begründung wird ausgeführt, dass sich der Begriff der „umständehalber gerechtfertigten Sonderfälle“ ausschließlich auf das „Gehören“ beziehe, sohin ein Abgehen von der Benützung des Übersiedlungsgutes am gewöhnlichen Wohnsitz im Herkunfts-Drittland nicht möglich sei. Das Rechtsmittel gegen die abweisende Entscheidung hinsichtlich der Ausstellung eines Grundlagenbescheides wurde vom BFG als unbegründet abgewiesen. Das BFG folgte mit E v. 24.2.2015, RV/5200086/2012 dem Grunde nach zwar der Rechtsansicht der Abgabenbehörde und betonte, dass sich die „umständehalber gerechtfertigte Sonderfälle“ nur auf die Voraussetzung des Gehörens beziehen . Eine sechsmonatige Benützung des Fahrzeugs am früheren Wohnsitz im Herkunfts-Drittland sei hingegen trotzdem nicht zwingend, wenn aufgrund außergewöhnlicher politischer Umstände iSd Art. 11 ZBefrVO die Voraussetzungen des Art. 4 Buchst. a ZBefrVO nicht erfüllt werden könnten.

Politische Umstände mit außerordentlichem Charakter, so das Gericht, lägen aber nicht vor, wenn der Bf. aus freien Stücken seinen Wohnsitz nach China verlege und er aus Sorge um das Fahrzeug oder der Beachtung der firmeninternen Compliance des Arbeitgebers sein Fahrzeug in China nicht nützen könne. Auch wenn man zusätzlich die chinesischen Einfuhrbestimmungen betrachte und dem Vorbringen Glauben schenke, ändere dies nichts daran, dass den vorgebrachten Umständen jeglicher politisch außergewöhnliche Charakter fehle, sodass eine Befreiung im Hinblick auf Art. 11 ZBefrVO nicht gewährt werden könne. Die Revision wurde vom Gericht zugelassen, weil der VwGH

bislang über den Anwendungsbereich der „umständehalber gerechtfertigte Sonderfälle“ iSd Art. 4 Buchst. a und der Ausnahmen nach Art. 11 ZBefrVO nicht abgesprochen hatte.

Der VwGH gab der Revision mit 12.9.2017, Ro 2015/16/0037-4 statt und hob das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit auf. Er begründete dies damit, dass nach der englischen und französischen Sprachfassung des Art 4 Buchst a ZBefrVO unzweifelhaft erkennbar sei, dass auch vom zweiten Erfordernis abgesehen werden könne. Fest stehe sohin, so der VwGH, dass von **allen** Voraussetzungen des Art 4 Buchst a ZBefrVO abgesehen werden können, wenn ein „umständehalber gerechtfertigter Sonderfall“ zu bejahen sei.

Im fortgesetzten Verfahren war sohin zu prüfen, ob ein Sonderfall vorliegt, der zu einer Abstandnahme der sechsmonatigen Benützung im Drittstaat berechtigt.

### **Erwägungen:**

Nach Art 4 Zollbefreiungsverordnung (ZollbefrVO) wird nur Übersiedlungsgut von den Eingangsabgaben befreit, das - außer in umständehalber gerechtfertigten Sonderfällen - dem Beteiligten gehört und, falls es sich nicht um verbrauchbare Waren handelt, von ihm an seinem früheren gewöhnlichen Wohnsitz mindestens sechs Monate vor dem Zeitpunkt der Aufgabe seines gewöhnlichen Wohnsitzes in dem Herkunfts-Drittland benutzt worden ist.

Nach § 4 Abs 2 Z 8 ZollR-DG stF BGBl 1994/659 in der zum damaligen Zeitpunkt geltenden Fassung bedeutet im Zollrecht:

„normaler Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Wohnsitz“ jenen Wohnsitz (§ 26 der Bundesabgabenordnung) einer natürlichen Person, an dem diese wegen persönlicher und beruflicher Bindungen oder - im Falle einer Person ohne berufliche Bindungen - wegen persönlicher Bindungen, die enge Beziehungen zwischen der Person und dem Wohnort erkennen lassen, gewöhnlich, das heißt während mindestens 185 Tagen im Kalenderjahr, wohnt. Jedoch gilt als gewöhnlicher Wohnsitz einer Person, deren berufliche Bindungen an einem anderen Ort als dem ihrer persönlichen Bindungen liegen und die daher veranlaßt ist, sich abwechselnd an verschiedenen Orten innerhalb und außerhalb des Zollgebiets der Union aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt. Die letztere Voraussetzung entfällt, wenn sich die Person im Zollgebiet der Union zur Ausführung eines Auftrags von bestimmter Dauer aufhält. Der Universitäts- und Schulbesuch hat keine Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes zur Folge“

§ 87. (1) ZollR-DG lautet:

Für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bedarf es eines Antrags. Die Feststellung erfolgt 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.

§ 25 (1) ZollR-DV 2004, BGBI II 2004/187 idF BGBI II 2010/314 lautet:

Die Feststellung der Einfuhrabgabefreiheit erfolgt bei nachstehenden Kapiteln des Titels I ZBefrVO mit gesonderter Entscheidung (§ 87 Abs. 1 Z 1 lit. a ZollR-DG):

1.Kapitel I, soweit

a) es sich um motorisierte Beförderungsmittel handelt [...].

Die Einfuhr von Übersiedlungsgut natürlicher Personen, die ihren gewöhnlichen Wohnsitz aus einem Drittland in das EU-Zollgebiet verlegen, ist nicht nur von der Zollabgabe, sondern auch von der EUSt befreit (§ 6 Abs 4 Z 4 UStG).

Verfahrensgegenständlich ist in diesem Zusammenhang aus den oa Gründen das Fahrzeug der Marke "Bentley". Dieses Fahrzeug wurde vom Bf 2006 gekauft und dieses ist in der Schweiz verblieben; zum Kaufzeitpunkt hatte der Bf seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Japan. Mit 28.12.2006 verlegt der Bf seinen Wohnsitz von Japan nach Österreich; mit 28.3.2007 verlegte er seinen Wohnsitz nach China. Gegenstand dieser Eingabe ist nunmehr die Verlegung des Wohnsitzes von China nach Österreich.

Art. 4 VO ZollBefrVO legt die sachlichen Voraussetzungen der Zollbefreiung fest. Grundsätzlich wird die Zollbefreiung nur für Übersiedlungsgut gewährt, welches dem Beteiligten gehört und welches am ehemaligen Wohnsitz mindestens sechs Monate benutzt worden ist (Art. 4 Buchst. a) und in der Folge zum selben Zweck benutzt wird (Art. 4 Buchst. b). Dass der Bf Eigentümer des ggstl. Fahrzeuges ist, ist unbestritten (zum Begriff des „Gehörens“ s EuGH 17.3.2005, *Feron*, C-170/03, ZfZ 2005, 197). Das Bundesfinanzgericht folgt der Auffassung der belangten Behörde, dass in außergewöhnlichen Situationen vom Eigentumserfordernis abgesehen werden kann. Da aber der Bf ohnehin zweifelsfrei Eigentümer ist, kann daraus eine Abgabenbefreiung nicht abgeleitet werden. Eine Abkehr von der Voraussetzung, dass das Fahrzeug im Herkunfts-Drittland (Ort des gewöhnlichen Wohnsitzes) benutzt worden sein muss, kann hingegen gewährt werden, wenn ein "umständehalber gerechtfertigter Sonderfall" iSd Art. 4 Buchst. a ZBefrVO oder ein "außergewöhnlicher politischer Umstand" (Art. 11 ZBefrVO) vorliegt.

Soweit ersichtlich, ist der Begriff des "umständehalber gerechtfertigten Sonderfalls" in der österreichischen Rechtsprechung bislang nicht geschärft worden, auch der Genese der ZBefrVO kann nichts entnommen werden. Das BFG hatte sich in seinen Ausführungen im aufgehobenen Erkenntnis unzweifelhaft auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz gestützt, dass Normen grundsätzlich so ausgelegt werden müssen, dass andere Normen nicht sinn- und zwecklos werden; es müssen Wertungswidersprüche innerhalb einer Rechtsquelle vermieden werden; *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 5 Wirkungen und Rechtsschutz (2010), § 4 Systematik Rz 387, weil es im konkreten Fall um den Gehalt zweier unterschiedliche Sonderfälle geht. Während die deutsche Verwaltung hinsichtlich des Verhältnisses zwischen dem „umständehalber gerechtfertigten Sonderfall“ des Art.

4 Buchst. a ZBefrVO und den „außergewöhnlichen politischen Umständen“ des Art 11 ZBefrVO die Ansicht vertritt, dass Art. 11 den Sonderfall des Art .4 Buchst. a einschränkt, sodass ein „umständehalber gerechtfertigter Sonderfall“ nur ein solcher sein kann, der auch politisch außergewöhnlich ist, VSF Z 0803. S. 4 (Stand 28.3.2013) „vertritt die österreichische Verwaltung die Ansicht, dass beide Sonderfälle parallel und unabhängig voneinander zu betrachten sind; ZK-1840, Arbeitsrichtlinie Einfuhrabgabenbefreiungen, 20-4 (Stand 20.7.2011).“

Während das Verhältnis beider Sonderfälle und der materielle Gehalt des „umständehalber gerechtfertigten Sonderfalls“ weder in Österreich noch in Deutschland - soweit ersichtlich - Gegenstand gerichtlicher Verfahren gewesen ist, darf man aber mit dem Gerechtshofs' Gravenhage v. 06.04.1989, UTC 1989/36\*, S. 150 ff; zit v *Figgener*, Europäisches Zollrecht in der niederländischen Rechtsprechung (2001) 149, davon ausgehen, dass darunter alle Umstände zu verstehen sind, die die sechsmonatige Nutzung eines Fahrzeugs im Herkunfts-Drittstaat verhindern, weil sie von besonderem Gewicht und kausal für die Nichterfüllung der Voraussetzungen des Art 4 Buchst a ZBefrVO sind. Dieser umständehalber gerechtfertigter Sonderfall liegt sohin jedenfalls dann vor, wenn der Beteiligte - selbst bei entsprechender Mühewaltung - aufgrund eines Umstands nicht in der Lage ist, die Voraussetzungen einer sechsmonatigen Nutzung im Herkunftsstaat zu erfüllen. Art 11 ZBefrVO tritt als Ergänzungstatbestand hinzu und knüpft nur und ausschließlich an die Gründe der Verlegung des Wohnsitzes an.

Die vorgebrachten Gründe des Bf. erfüllen die Voraussetzungen an einen „umständehalber gerechtfertigten Sonderfall“, der zu einem Verzicht auf eine sechsmonatigen Nutzung berechtigt, weil es nicht, oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten möglich gewesen wäre, das Fahrzeug nach China zu verbringen, um dort zu nützen. Der Nachweis, dass ein solcher Umstand vorliegt, oblag dem Antragsteller. Da dieser Nachweis erfolgreich geführt werden konnte, ist die Einfuhr sohin abgabenfrei zu belassen.

## 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. Die Revision wird zugelassen, weil das Verhältnis zwischen den Sonderfällen des Art 4 Buchst a und Art 11 ZBefrVO vom VwGH bislang nicht ausgesprochen wurde.

Salzburg-Aigen, am 4. Dezember 2017