



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Amtsdirektor Johann Kraler und Hofräatin Dr. Doris Schitter über die Beschwerde der Bf., Adr., vertreten durch Dorda Brugger Jordis Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Dr. Karl Lueger-Ring 10, vom 24. Mai 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch vom 24. April 2006, Zl. 900/xxxxx/2005, betreffend den Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer gemäß Art. 239 Zollkodex (ZK) in Verbindung mit § 83 Zollrechts-Durchführungsgezetz (ZollR-DG) entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Februar 2006, Zahl 900/xxxxx/2005, wies das Zollamt Feldkirch den am 29. November 2005 von der Bf. eingebrachten Antrag auf Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 49.919,99 als unzulässig zurück.

Begründend führte das Zollamt aus, dass die Antragstellerin durch die am 22. Jänner 2002 beseidmäßigt verfügte Übertragung ihrer aufgrund des Sparbuches gegen die L. zustehenden Forderung zugunsten der vollstreckbaren Abgabenschuld des B. zwar antragslegitimiert sei, jedoch die Frist des Art. 239 Abs. 2 Zollkodex (ZK) nicht gewahrt habe.

Dieser Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 5. Dezember 1996 verbrachte der bei der Bf. 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 Hauptzollamt Feldkirch gegenüber B. mit Bescheid vom

11. Dezember 1996 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 Dr. 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 Abgabenpflicht 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.

Bregenz, 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.

Am 22. Jänner 2002 wurde die Forderung aus dem gepfändeten Sparbuch der Republik Österreich zur Einziehung überwiesen. Das sich auf dem Sparbuch befindene Guthaben wurde zur Tilgung der Abgabenschuld des B. verwendet.

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Feldkirch vom 27. Februar 1997 wurde die Bf. gemäß der damals noch geltenden Bestimmung des § 79 Abs. 2 ZollR-DG als weitere Zollschuldnerin in Anspruch genommen. Die vorgeschriebenen Eingangsabgaben wurden jedoch auch von der Bf. nicht entrichtet.

Gegen den Bescheid über die Inanspruchnahme als Zollschuldnerin im Rahmen eines Gesamtschuldverhältnisses wurde von der Bf. das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Nach der hierzu ergangenen abweisenden Berufungsentscheidung wurde schließlich Beschwerde an den VwGH erhoben, welcher beim Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ein Vorabentscheidungsverfahren betreffend die Gemeinschaftsrechtskonformität des § 79 Abs. 2 ZollR-DG einleitete.

In seinem Urteil vom 30. September 2004, Rs C-414/02, sprach der EuGH aus, dass § 79 Abs. 2 ZollR-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 vorschriftwidrig 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 abhänge und daher das Schicksal des Zollschuldbescheides teile. Aus diesem Grund wurde vom Unabhängigen Finanzsenat auch die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung aufgehoben.

Gegen die Zurückweisung des neuerlichen Antrages auf Erstattung, jedoch eingeschränkt auf die Einfuhrumsatzsteuer, wurde mit Eingabe vom 6. April 2006 der Rechtsbehelf der Berufung erhoben und beantragt den zurückweisenden Bescheid des Zollamtes aufzuheben und die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von € 49.919,99 gemäß Art. 239 ZK iVm § 83 ZollR-DG aus Billigkeitsgründen an die Antragstellerin zu erstatten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2006, Zahl 900/xxxxx/01/2005, wies das Zollamt Feldkirch die Berufung als unbegründet ab.

Dagegen richtet sich der Rechtsbehelf der Beschwerde vom 24. Mai 2006.

Da dem Senat - entgegen der Ansicht der belangten Behörde - das Vorliegen der Antragslegitimation fraglich erschien, teilte er dies der Bf. mit Vorhalt vom 2. November 2006 mit und gab ihr Gelegenheit, sich hierzu zu äußern.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2006 gab die Bf. daraufhin eine Stellungnahme ab. Nach der Schilderung des bisherigen Verfahrensverlaufes führte sie im Wesentlichen aus, dass durch die Einziehung und Verrechnung des Sparbuches mit der Abgabenschuld des B. die Bf. die Abgaben, für die sie als Gemeinschuldnerin (gemeint wohl Gesamtschuldnerin) herangezogen worden sei, entrichtet habe. Die Antragsberechtigung sei daher gemäß dem Wortlaut des Art. 878 ZK-DVO gegeben. Die Tatsache, dass das Sparbuch auf den Namen des damaligen Rechtsvertreters des B. lautete, schade der Antragsberechtigung nicht. Der Betrag auf dem Sparbuch sei von der Bf. bereitgestellt worden. Der Rechtsvertreter habe dieses Geld nur treuhändig entgegen genommen.

Wesentlich für die Antragsberechtigung sei es auch, dass die Bf. nach § 79 Abs. 2 ZollR-DG in einem gesetzlich normierten Gemeinschuldverhältnis mit B. gestanden sei. Die Sicherheitsleistung sei daher nicht von einem unbeteiligten Dritten (wie etwa einer Bank, die Garantie leiste), sondern vom Gemeinschuldner selbst erfolgt. Die Sicherheitsleistung in der Form eines Sparbuches sei aufgrund des Gemeinschuldverhältnisses auch hinsichtlich des Abgabenverfah-

rens gegen die Bf. hinterlegt worden. Die Sicherheitsleistung konnte zum damaligen Zeitpunkt formell nur für die Abgabenschuld des B. bereitgestellt werden, weil gegen die Bf. noch kein Verfahren eingeleitet gewesen sei.

Weiters führte sie aus, dass selbst wenn man das Gemeinschuldverhältnis wegdächte, man zu keinem anderen Ergebnis käme. Die Zollschuld eines Dritten durch Einziehung einer Sicherheit zum Erlöschen zu bringen, ohne gleichzeitig der Person, die diese Sicherheit geleistet hat, eine Antragsberechtigung zuzuerkennen, für den als Sicherheit hingegaben und eingezogenen Betrag eine Erstattung beantragen zu dürfen, wäre eine dem Sinn und Zweck des Art. 239 ZK widersprechende Auslegung, die dem Art. 239 ZK zudem einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstelle, weil wirtschaftlich gleiche Sachverhalte ungleich behandelt würden.

Es könnte nicht darauf ankommen, ob eine Zollschuld direkt überwiesen werde oder eine Sicherheit gepfändet und die Überweisung durch eine Zwangsmaßnahme erfolge. Dass ein Dritter eine Sicherheit für eine fremde Zollschuld leisten könne, sei vor dem Hintergrund zu sehen, dass auch ein Dritter eine Zollschuld entrichten könne (vgl. *Witte*, Zollkodex², Art. 189, Rz 2)

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Art. 239 Abs. 2 ZK erster Satz muss ein Antrag auf Erstattung nach Art. 239 ZK innerhalb von zwölf Monaten nach Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner gestellt werden. Soweit nichts anderes ausdrücklich bestimmt ist, gilt dies gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die sonstigen Eingangsabgaben wie der Einfuhrumsatzsteuer. § 83 ZollR-DG enthält hinsichtlich der sonstigen Eingangsabgaben zwar eine abweichende Bestimmung hinsichtlich dessen, was ein besonderer Fall ist, lässt jedoch die im Art. 239 ZK normierte 12-Monats-Frist unberührt.

Diese Frist ist keine Ausschlussfrist. Art. 239 Abs. 2 letzter Satz ZK bestimmt, dass diese Frist in begründeten Ausnahmefällen von den Zollbehörden verlängert werden kann. Demzufolge hätte das Zollamt Feldkirch, wenn es - wie im vorliegenden Fall - zur Ansicht gelangt, dass kein begründeter Ausnahmefall für eine Fristverlängerung vorliegt, den Antrag anstatt zurückzuweisen als unbegründet abweisen müssen (vgl. auch UFS vom 12. Juni 2003, GZ. ZRV/41-Z2L/2002).

Dessen ungeachtet ist Voraussetzung für einen Antrag auf Erstattung, dass dem Antragsteller die Antragsberechtigung zukommt, er also Beteiligter im Sinne des Art. 899 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) ist.

Gemäß Art. 899 Abs. 3 ZK-DVO gelten als Beteiligte(r) im Sinn des Artikels 239 Absatz 1 ZK und im Sinn des Artikels 899 ZK-DVO die Person oder die Personen nach Art. 878 Abs. 1 oder ihr Vertreter sowie gegebenenfalls jede andere Person, die zur Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die in Frage stehenden Waren tätig geworden ist oder die Anweisung gegeben hat, die zur Erfüllung dieser Förmlichkeiten notwendig waren.

Gemäß Art. 878 ZK-DVO ist ein Antrag auf Erstattung oder Erlass von der Person, die die Abgaben entrichtet hat, vom Zollschuldner oder von den Personen, die seine Rechte und Pflichten übernommen haben, zu stellen.

Die Bf. beruft sich in ihrer Stellungnahme vom 6. Dezember 2006 darauf, dass sie die Abgaben entrichtet hätte und ihr deshalb die Antragsberechtigung zukomme.

Der Bf. kommt aber nicht deshalb – wie sie offensichtlich vermeint - keine Antragsberechtigung zu, weil die Tilgung der Abgabenschuld im Vollstreckungswege erfolgte, sondern weil die oben zitierte Erklärung des Rechtsvertreters gegenüber dem Hauptzollamt nach ihrem objektiven Erklärungswert klar zum Ausdruck bringt, dass der auf das Sparbuch eingezahlte Geldbetrag für die Abgabenschuld des B. hinterlegt worden ist. Der Rechtsvertreter somit gegenüber dem Zollamt zweifelsfrei die Haftung für die Abgabenschuld des B. übernommen hat.

Durch die Pfändung des Sparbuchs und Überweisung der Forderung an die Republik Österreich entrichtete der Rechtsvertreter W. für B. die vorgeschriebene Eingangsabgabenschuld.

Für die Beurteilung, wer die Zollschuld entrichtet hat, kommt es auf das interne Rechtsverhältnis zwischen der Bf. und dem B. bzw. seines Vertreters nicht an. Schon aus Gründen der Sicherheit des Rechtsverkehrs kann es für einen Eintritt in die Rechte und Pflichten des Zollschuldners nicht ausreichen, dass der Geldbetrag wie behauptet wirtschaftlich von der Bf. aufgebracht worden sei.

Die nunmehrige Behauptung, dass die Bf. die Abgabenschuld wirtschaftlich getragen hätte, also Eigentümerin der auf das Sparbuch eingezahlten Geldsumme gewesen sei, hätte im Übrigen spätestens bei der Pfändung des Sparbuchs geltend gemacht werden müssen (vgl. § 14 AbgEO).

Zudem ist es der Bf. freigestanden, nach der Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin die Eingangsabgaben im eigenen Namen zu entrichten. Es stand aber auch in der Dispositionsfreiheit der Bf., bereits im Zeitpunkt der Zollschuldvorschreibung an B. die Zollschuld zu übernehmen oder einen Schuldbeitritt zu erklären (vgl. Art. 231 ZK iVm § 79 Abs. 1 ZollR-DG)

Da auch die anderen in den Artikeln 878 bzw. 899 ZK-DVO genannten Voraussetzungen zur Erlangung der Beteiligtenposition nicht erfüllt sind, dies aber selbst von der Bf. nicht behauptet wurde, fehlt es der Bf. - entgegen der Annahme des Zollamtes - an der Antragsberechtigung. Die Zurückweisung erfolgte daher – wenngleich aus anderem Grund - zu Recht.

Selbst dann, wenn man der Rechtsansicht des Zollamtes und der Bf. folgen würde, wäre für die Bf. aus folgenden Gründen nichts gewonnen.

Ein Erlass- bzw. Erstattungsantrag nach Art. 239 Abs. 2 ZK ist grundsätzlich innerhalb von zwölf Monaten nach Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner zu stellen. Diese Mitteilung ist mit

Zustellung des Eingangsabgabenbescheides am 13. Dezember 1996 erfolgt. Die Antragsfrist endete somit unter Berücksichtigung des Art. 3 der VO (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971 zur Festlegung der Regeln für die Fristen, Daten und Termine bereits mit Ablauf des 14. Dezember 1997.

Das in eigener Sache geführte Berufungsverfahren begründet weder einen Ausnahmefall für eine Fristverlängerung, noch einen Neubeginn des Fristenlaufes. Es wäre der Bf. möglich und zumutbar gewesen, die bereits oben aufgezeigten Möglichkeiten der Zollschuldübernahme oder des Zollschuldbeitrittes rechtzeitig zu ergreifen und in der Folge innerhalb der 12-Monats-Frist einen Erlass- bzw. Erstattungsantrag zu stellen.

Darüber hinaus hat die Bf. keine Umstände dargelegt, die eine Fristverlängerung rechtfertigen würden. Mit dem Vorbringen, dass sich erst mit dem Obsiegen im Verfahren über die Inanspruchnahme als Gesamtschuldnerin die Unbilligkeit der Einhebung der Abgabenschuld bei der Bf. ergeben habe, übersieht die Bf., dass sie selber nicht Zollschuldnerin ist und daher keine Verpflichtung zur Entrichtung der Eingangsabgabenschuld hat.

Doch selbst wenn man auch den Ablauf der 12-Monats-Frist unberücksichtigt lassen würde, lägen die Voraussetzungen für eine Erstattung aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht vor.

§ 83 ZollR-DG bestimmt, dass im Zusammenhang mit den sonstigen Eingangsabgaben ein besonderer Fall dann gegeben ist, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernstlich gefährdet ist.

Eine ernstliche Gefährdung der Existenz des Abgabenschuldners wurde nicht geltend gemacht.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt nach ständiger Rechtsprechung dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (vgl. *Ritz*, BAO³, § 236 Tz 11 mWh.). Die Geltendmachung einer Sicherheitsleistung durch die Zollbehörde für eine rechtskräftig entstandene Abgabenschuld, unabhängig von wem sie geleistet wurde, erfüllt diese Voraussetzung jedenfalls nicht.

Linz, am 16. April 2007