

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Christoph Naske, Rechtsanwalt, Wipplingerstraße 21, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26. Februar 2014 gegen den Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 28. Jänner 2014, Zl. 420000/60294/2013, betreffend die Erstattung von Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 26. September 2013, Zl. 420000/90167/12/2012, wurden dem Beschwerdeführer (Bf.) für einen Personenkraftwagen der Marke A., Type B., Fahrgestellnummer 11111, welcher von ihm im Dezember 2012 in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführt wurde, gemäß Art. 204 Abs. 1 lit.a und Abs.3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) Eingangsabgaben in der Höhe von € 6.355,36 (€ 1.986,05; EUSt: € 4.369,31) zuzüglich einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs.1 ZollR-DG in der Höhe von € 109,63 zur Entrichtung vorgeschrieben, da er durch die Weitergabe des PKW's an eine zur Inanspruchnahme des Zollverfahrens nicht berechtigte Person eine der Pflichten aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens nicht erfüllt hat. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Fahrzeug am 12. März 2010 in Graz erworben und in die Schweiz ausgeführt worden sei. Der in der Schweiz ansässige Bf. sei Anfang Dezember 2012 mit dem Fahrzeug zu seiner im Anwendungsgebiet ansässigen Ehegattin C.D. gefahren. Da das eigene Fahrzeug der Ehegattin von deren Tochter benutzt wurde, habe der Bf. sein Fahrzeug seiner Ehegattin zu einer Fahrt nach Graz überlassen.

Mit Schriftsatz vom 4. November 2013 beantragte der Bf. die Erstattung der mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 26. September 2013, Zl. 420000/90167/12/2012, vorgeschriebenen Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 239 ZK. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass er das Fahrzeug seiner Ehegattin lediglich für eine einmalige

Fahrt zu einem Arzttermin nach Graz zur Verfügung gestellt habe. Danach sei das Fahrzeug wieder aus dem Zollgebiet ausgeführt worden. Dem Bf. sei nicht bekannt gewesen, dass eine Weitergabe des PKW an seine in der Gemeinschaft ansässige Ehefrau nicht zulässig ist, auch habe er keine Möglichkeit gehabt, diesbezügliche Informationen einzuholen, da er das Fahrzeug zwecks Wahrnehmung des Arzttermins kurzfristig zur Verfügung stellen musste. Das Verhalten des Bf. sei daher weder auf betrügerische Absicht noch auf offensichtliche Fahrlässigkeit zurückzuführen. Eine sachliche Unbilligkeit sei dann anzunehmen, wenn es durch die Vorschreibung der Eingangsabgaben zu einem atypischen Vermögeneingriff kommt, der zu einem vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtem Ergebnis führt. Im Fall der Weitergabe eines Fahrzeugs an eine im Zollgebiet ansässige Ehefrau liege eine Gesetzeslücke vor, die mittels Analogie zur Bestimmung von Angestellten (Art. 561 Abs.2 ZK-DVO) zu schließen sei, da kein sachlich gerechtfertigter Grund vorliege, Ehefrauen schlechter als Angestellte zu stellen.

Mit Bescheid des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 28. Jänner 2014, ZI. 420000/60294/2013, wurde der Antrag gemäß Art. 239 Zollkodex (ZK) iVm Art. 899 Abs.2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und §§ 83, 2 Abs.1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass kein „besonderer Fall“ im Sinne des Art. 899 Abs.2 ZK-DVO vorliege. Die Zollschuldentstehung treffe jede Person, die ein in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführtes Fahrzeug an eine nicht berechtigte Person zur Verwendung im Zollgebiet weitergibt. Die Entrichtung der Eingangsabgaben sei gerade das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 26. Februar 2014 binnen offener Frist Beschwerde erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass das Vorliegen einer außergewöhnlichen Situation bei Weitergabe eines ordnungsgemäß in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführten Fahrzeuges an eine nicht berechtigte Person nicht von vornherein verneint werden dürfe. Die außergewöhnliche Situation liege darin, dass die Fahrzeugweitergabe zwischen Privatpersonen, die beruflich nicht mit der Einfuhr und Ausfuhr von Waren befasst sind, erfolgte, dass jeder der Ehepartner ein eigenes Fahrzeug besitzt und, dass es sich um eine Weitergabe im Einzelfall zur Absolvierung eines Arzttermines handelte. Der Gesetzgeber habe auch Ausnahmefälle normiert, in denen die Weitergabe von Fahrzeugen zulässig ist, etwa im Zusammenhang mit einer Notsituation (Art. 559 lit.c ZK-DVO), eine gelegentliche Weitergabe nach Weisung des Zulassungsinhabers, der sich im Zeitpunkt der Verwendung ebenfalls im Zollgebiet der Gemeinschaft befindet (Art. 560 Abs.1 ZK-DVO) oder die Weitergabe an eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Angestellte (Art. 561 Abs.2 ZK-DVO). Hätte der Gesetzgeber an den konkreten Sachverhalt der kurzfristigen Weitergabe eines Fahrzeugs durch einen drittälandischen Halter an seine im Inland ansässige Ehefrau gedacht, wäre ebenfalls eine entsprechende Ausnahmeregelung normiert worden. Aufgrund der sachlichen Nähe zu den normierten Ausnahmefällen sei

von einer außergewöhnlichen Situation auszugehen. Die belangte Behörde setze sich mit dem Vorliegen einer Gesetzeslücke nicht auseinander, weshalb ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Zudem werde in § 83 ZollR-DG der Gesetzesbegriff „besonderer Fall“ konkretisiert. Demnach liege eine sachliche Unbilligkeit vor, da es keinen sachlich gerechtfertigten Grund gebe, eine Ehefrau schlechter zu stellen als eine Angestellte. Da das Fahrzeug der Ehefrau gerade von deren Tochter verwendet wurde, sei nicht zu erwarten gewesen, dass durch die kurzfristige Weitergabe zwecks Einhaltung eines Arzttermins eine Abgabenschuld ausgelöst werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Zollamtes Klagenfurt Villach vom 14. März 2014, ZI. 420000/60217/2014, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es für die Verwendung eines im Verfahren der vorübergehenden Verwendung befindlichen PKW durch eine Angestellte eine gesetzlich normierte Ausnahme existiere, während die Weitergabe des Fahrzeuges an die Ehefrau nicht zulässig sei. Auch wenn ein solcher Angestellter seiner Ehefrau das Fahrzeug zur Nutzung überlassen würde, entsteht eine Einfuhrzollschuld. Der Bf. sei daher in keiner außergewöhnlichen Situation, sondern in derselben wie alle anderen Inhaber des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung gewesen. Auch liege keine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 83 ZollR-DG vor, da lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage und nicht ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis vorliegt.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung hat der Bf. mit Eingabe vom 15. April 2014 den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Über die Beschwerde wird erwogen:

Gemäß Art. 239 Abs. 1 ZK können Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben 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.

Gemäß Art. 899 Abs. 2 ZK-DVO entscheidet in anderen als den in Art. 900 bis 904 ZK-DVO beschriebenen Tatbeständen die Entscheidungsbehörde von sich aus, die Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu erstatten oder zu erlassen, wenn es sich um besondere Fälle handelt, die sich aus Umständen ergeben, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Gemäß § 83 ZollR-DG liegt im Falle einer Erstattung oder eines Erlasses der sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben nach den Bestimmungen des Artikels 239 in Verbindung mit Artikel 899 Abs. 2 ZK-DVO ein besonderer Fall dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz

des Abgabenschuldners durch die Abgabenbelastung ernsthaft gefährdet ist. Letzteren falls stellt die betrügerische Absicht oder grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten keinen Ausschließungsgrund für die Gewährung einer Erstattung oder eines Erlasses dar, sofern alle sonstigen Voraussetzungen vorliegen und eine Gesamtbetrachtung für eine Entscheidung zugunsten des Antragstellers spricht. Eine Vorlage an die Kommission hat zu unterbleiben.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der in der Schweiz ansässige Bf. erwarb im März 2010 bei einem Grazer Autohändler ein Fahrzeug der Marke A., Type B., Fahrgestellnummer 11111, und führte es steuerfrei in die Schweiz aus, wo es unter dem behördlichen Kennzeichen 22222 zugelassen wurde. Anfang Dezember 2012 besuchte der Bf. seine im Gemeinschaftsgebiet in E. ansässige Ehegattin C.D., die über ein eigenes, in Österreich zugelassenes Fahrzeug der Marke F. verfügt. Am 4. Dezember 2012 wollte C.D. zu einem Arzt nach Graz fahren. Da ihre Tochter mit ihrem PKW der Marke F. unterwegs war, fragte C.D. ihren Ehegatten, den Bf, ob sie dessen Fahrzeug benutzen dürfe. Dieser willigte ein und dachte sich nichts Besonderes, dass seine Gattin das Fahrzeug benutzte. Am Kontrollplatz G. der Autobahn A2 wurde C.D. von Zollorganen kontrolliert. Der PKW hatte Anfang Dezember 2012 einen Zollwert von € 19.860,50.

Der festgestellte Sachverhalt ist unbestritten und entspricht den Angaben des Bf. in der Niederschrift vom 15. Juli 2013 und den Angaben von C.D. in der Niederschrift vom 5. April 2013.

Art. 899 Abs.2 ZK-DVO ermächtigt die nationalen Verwaltungen über alle in den Artikeln 236 bis 238 und Art. 900 ZK-DVO genannten Fälle hinaus in besonderen Einzelfällen eine Erstattung zu gewähren, wenn Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind. Bei dem Terminus „besondere Fälle“ in Art. 899 Abs.2 erster Satz ZK-DVO handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Für gemeinschaftsrechtlich geschuldete Abgabenbeträge ergibt sich deren Auslegung aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH). Demnach liegt ein besonderer Fall vor, wenn sich der Wirtschaftsteilnehmer in einer Lage befindet, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist (EuGH 29.4.2004, C-222/01, Rz.65; 22.3.2012, C-506/09 P, Rz.65) oder wenn es angesichts des Verhältnisses zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Verwaltung unbillig wäre, den Wirtschaftsteilnehmer einen Schaden tragen zu lassen, den er bei rechtem Gang der Dinge nicht erlitten hätte (EuGH vom 29.4.2004, C-222/01, Rz.63). Dementsprechend können gewöhnliche Vorkommnisse, die auch andere vergleichbare Wirtschaftsteilnehmer treffen können, keine besonderen Umstände darstellen.

Der Bf. begründet das Vorliegen eines besonderen Falles mit den in der ZK-DVO normierten Ausnahmefällen, in denen die Weitergabe von Fahrzeugen zulässig ist, etwa im Zusammenhang mit einer Notsituation (Art. 559 lit.c ZK-DVO), eine gelegentliche

Weitergabe nach Weisung des Zulassungsinhabers, der sich im Zeitpunkt der Verwendung ebenfalls im Zollgebiet der Gemeinschaft befindet (Art. 560 Abs.1 ZK-DVO) oder die Weitergabe an eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Angestellte (Art. 561 Abs.2 ZK-DVO). Hätte der Gesetzgeber an den konkreten Sachverhalt der kurzfristigen Weitergabe eines Fahrzeuges durch einen drittländischen Halter an seine im Inland ansässige Ehefrau gedacht, wäre nach Ansicht des Bf. ebenfalls eine entsprechende Ausnahmeregelung normiert worden. Aufgrund der sachlichen Nähe zu den normierten Ausnahmefällen sei von einer außergewöhnlichen Situation auszugehen.

In der ZK-DVO sind vom Grundsatz, dass ein Fahrzeug als Nichtgemeinschaftsware nur von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden darf, großzügige abschließend geregelte Ausnahmen für die vorübergehende Verwendung von Straßenbeförderungsmitteln zum eigenen Gebrauch in den Artikeln 559, 560 und 561 ZK-DVO vorgesehen. Eine Bestimmung, welche die Weitergabe eines in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführtes Fahrzeuges an nahe Angehörige (zB Ehefrauen oder Kinder) vorsieht, findet sich in den Bestimmungen nicht. Daraus den Schluss zu ziehen, es liege eine planwidrige Gesetzeslücke vor, ist nicht zulässig. Es kann der Europäischen Kommission nicht unterstellt werden, auf die Weitergabe von Fahrzeugen zum eigenen Gebrauch an nahe Angehörige „vergessen“ zu haben, vielmehr ist davon auszugehen, dass eine Weitergabe an im Zollgebiet ansässige Angehörige – mit Ausnahme von Notsituationen – unzulässig sein sollte.

Der Begriff der „Umstände“ in Art. 899 Abs.2 ZK-DVO stellt auf die besondere Lage des Betroffenen gegenüber der Zollverwaltung ab, nicht aber auf objektive Situationen, die von einer unbegrenzten Zahl von Wirtschaftsteilnehmern geltend gemacht werden können. Da die Erstattungsregelung eine Ausnahme vom gewöhnlichen Einfuhr-/Ausfuhrsystem darstellt, ist sie eng auszulegen. Eine außergewöhnliche Lage, die alle Wirtschaftsteilnehmer eines bestimmten Sektors betrifft, rechtfertigt nicht einen Erlass oder eine Erstattung (EuGH C-222/01; EuGH C-48/98; Schwarz Wockenfoth Zollrecht-Kommentar Art. 239 Rz. 68, 72).

Als „besondere Umstände“ im Sinne des Art. 239 ZK werden beispielsweise ein Fehlverhalten von Zollbehörden, die Beteiligung von Zollbediensteten an Zu widerhandlungen, die unterbliebene Veröffentlichung von Rechtsakten, nicht aber das Nichtbestehen einer Zollschuld, Insolvenz eines Beteiligten, personelle Schwierigkeiten des Zollanmelders oder aber auch objektive Gegebenheiten, die alle Wirtschaftsteilnehmer treffen, angesehen (siehe Alexander in Witte, Zollkodex Art. 239 Rz.71). Dass die unzulässige wenn auch nur einmalige Weitergabe eines im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung befindlichen Fahrzeuges an im Zollgebiet ansässige nahe Angehörige eine Einfuhrzollschuldentstehung zur Folge hat, trifft jeden Inhaber des Zollverfahrens gleichermaßen, es liegt daher kein „besonderer Fall“ im Sinne des Art. 899 Abs.2 ZK-DVO vor.

Für die Erstattung oder den Erlass von sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, worunter die Einfuhrumsatzsteuer fällt und gemäß § 98 Abs.3 ZollR-DG hinsichtlich

des Verfahrens auch die Abgabenerhöhung zu subsummieren ist, hat Österreich den unbestimmten Gesetzesbegriff „besondere Fälle“ in § 83 ZollR-DG legal definiert. Demnach liegt ein „besonderer Fall“ dann vor, wenn sich die Abgabenbelastung als unbillig nach Lage der Sache erweist oder wenn die Existenz des Abgabenschuldners ernsthaft gefährdet ist. Eine Existenzgefährdung des Bf. durch die vorgeschriebene Eingangsabgabenschuld wurde nicht behauptet. Eine sachliche Unbilligkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 40.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245), sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138). Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (zB VwGH 30.3.2000, 99/16/0099; 5.11.2003, 2003/17/0253; 30.9.2004, 2004/15/0151).

Den außergewöhnlichen Geschehensablauf erblickt der Bf. darin, dass die Fahrzeugweitergabe zwischen Privatpersonen, die beruflich nicht mit der Einfuhr und Ausfuhr von Waren befasst sind, erfolgte, dass jeder der Ehepartner ein eigenes Fahrzeug besitzt und, dass es sich um eine Weitergabe im Einzelfall zur Absolvierung eines Arzttermines handelte. Dem ist entgegen zu halten, dass gerade der Bf. es war, der im Jahre 2010 die steuerfreie Ausfuhr des gegenständlichen Fahrzeugs aus dem Zollgebiet veranlasste, die Ehegattin im fraglichen Zeitpunkt ihr eigenes Fahrzeug weiterverliehen hatte und es sich beim absolvierten Arzttermin um keinen Notfall handelte. Ein Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen ist unter den gegebenen Umständen nicht erkennbar. Es handelt sich um keinen atypischen Vermögenseingriff, da es gerade das vom Gesetzgeber beabsichtigte Ergebnis ist, dass für ein Fahrzeug die vorgeschriebenen Eingangsabgaben zu erheben sind, wenn eine im Zollgebiet ansässige Person eine Nichtgemeinschaftsware als Beförderungsmittel benutzt. Da vom Bundesfinanzgericht keine sachliche Unbilligkeit erblickt wird, kann es dahingestellt bleiben, ob der Bf. offensichtlich fahrlässig gehandelt hat oder nicht.

## 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. Im vorliegenden Erkenntnis

Die mit dem vorliegenden Erkenntnis zu lösenden Rechtsfragen sind durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH und EuGH geklärt bzw. ergeben sich aus dem Wortlaut der angewendeten einschlägigen Bestimmungen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Februar 2017