



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der H., vertreten durch Dr. Kasseroler & Partner, Rechtsanwälte, 6010 Innsbruck, Lieberstr. 3, vom 10. Dezember 1999 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Feldkirch vom 9. November 1999, ZI. 900/3939/99, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Feldkirch vom 9. November 1999 wird wie folgt geändert:

Der erstinstanzliche Abgabenbescheid des Hauptzollamtes Feldkirch vom 24. Februar 1999 wird gegenüber der mitbeteiligten H., ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Am 30. Jänner 1999 mietete T.S., ein schwedischer Staatsbürger, am Flughafen Zürich von der in der Schweiz ansässigen H. (in der Folge kurz als Bf. bezeichnet), einen Pkw mit amtlichem Schweizer Kennzeichen, wobei dessen Rückgabe mit 3. Februar 1999, ebenfalls am Flughafen Zürich an die Bf. vereinbart wurde. Am selben Tag reiste T.S. über das Hauptzollamt Feldkirch, Zweigstelle Tisis, in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein. Anlässlich der am 3. Februar 1999 ebenfalls über das Hauptzollamt Feldkirch, Zweigstelle Tisis, erfolgten Ausreise wurde T.S. von der Sondereinsatzgruppe des Hauptzollamtes Feldkirch angehalten und gab auf Befragen an, dem Mietwagenunternehmen bei der Anmietung das Fahrziel nicht genannt zu haben. Der Pkw wurde beschlagnahmt.

Mit Telefax vom 8. Februar 1999 ersuchte die Bf. unter Bezugnahme auf die Beschlagnahme "um Zustellung eines entsprechenden amtlichen Bescheides mit Rechtsmittelbelehrung". Mit einem weiteren Telefax vom 18. Februar 1999 ersuchte die Bf. weiters, ihr "umgehend mitzuteilen, wo und unter welchen Bedingungen sie dieses Fahrzeug wieder in ihren Besitz bringen" könne. Mit Telefax vom selben Tag übermittelte die Bf. dem Hauptzollamt Feldkirch eine Kopie der Rechnung für den Kauf des beschlagnahmten Fahrzeugs, der "die zur Berechnung der Abgabensicherstellung notwendigen Angaben" entnommen werden könnten. Dabei wurde ausgeführt, dass auf Grund des geringen Alters und vor allem des Nicht-Vorhandenseins des Fahrzeugs eine Werteinschätzung durch eine Kfz-Werkstätte nicht möglich sei. Es werde um schnellstmögliche Mitteilung des Abgabebetrages und der zum "Zurückholen des Fahrzeuges erforderlichen weiteren Schritte" ersucht. Dem Bescheid des Hauptzollamtes Feldkirch vom 24. Februar 1999 ist zu entnehmen, dass sowohl für die nunmehrige Bf. "und für Herrn T.S." am 30. Jänner 1999 eine Eingangsabgabenschuld in Höhe von S 51.200,-- (EUR 3.720,85) entstanden sei und binnen zehn Tagen zur Zahlung vorgeschrieben werde. Begründend wurde nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der nach Ansicht des der Zollbehörde anzuwendenden Rechtsvorschriften im Wesentlichen ausgeführt, T.S. sei nicht in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingereist, um in den Mitgliedstaat seines Wohnsitzes (also Schweden) zurückzukehren. Damit seien die Voraussetzungen für die vorübergehende Verwendung des Drittlandfahrzeuges nicht gegeben gewesen. Die Einfuhrzollschuld sei gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK entstanden, weil das Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sei. Von der Bf. sei der mündliche Antrag auf Ausfolgung der Ware gestellt worden. Die Bewilligung auf Übernahme der Zollschuld sei daher zu erteilen gewesen. Der Übernehmer trete an die Stelle des bisherigen Zollschuldners in das bestehende Zollschuldverhältnis (Schuldnerwechsel) ein. Für das Wirksamwerden der Übernahme genüge es, dass die Entscheidung dem Übernehmer bekannt gegeben werde.

Die Bf. und T.S. erhoben Berufung. In dieser wurde unter anderem vorgebracht, der angefochtene Bescheid lasse offen, ob er sich auf einen Schuldbeitritt oder einen Schuldnerwechsel stützen wolle. Die nunmehrige Bf. habe nur das in ihrem Eigentum stehende und beschlagnahmte Fahrzeug frei bekommen wollen, um größeren Schaden abzuwenden. Keineswegs sei beabsichtigt gewesen, die Zollschuld ihres Mieters zu übernehmen. Sie habe auch keinen Antrag auf Schuldübernahme bzw. Schuldnerwechsel gestellt. Am 1. April 1999 wurde das beschlagnahmte Fahrzeug nach Entrichtung der Eingangsabgaben der Bf. ausgefolgt. Mit Bescheid vom 9. November 1999 wurde die Parteibezeichnung im erstinstanzlichen Abgabenbescheid vom 24. Februar 1999 amtswegig insoweit berichtigt, als diese um die Angabe der Gesellschaftsform ergänzt wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. November 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Weiters wurde der Spruch des erstinstanzlichen Bescheides dahingehend abgeändert, dass bei der Angabe der mitbeteiligten Partei als Abgabenschuldnerin die Wortfolge "und für Herrn" durch "an Stelle von Herrn" ersetzt wurde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Spruch des angefochtenen Bescheides sei sprachlich zu berichtigen gewesen, weil die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides und "die Umstände zweifelsfrei Schuldnerwechsel indizieren". Die Bf. komme als Zollschuldnerin gemäß Art. 203 Abs. 3 erster Gedankenstrich ZK nicht in Frage. Mangels einer Alternative habe dem Antrag der Bf. nur im Rahmen des § 79 Abs. 1 ZollR-DG entsprochen werden können.

Die Bf. erhob dagegen Beschwerde und führte u.a. aus, dass die Zustellung des Bescheides verlangt worden sei, um diesen zu bekämpfen. Als auf diese Ersuchen keine Reaktion erfolgt sei, habe am 23. Februar 1999 ein Angestellter der Bf. mit einem namentlich genannten Bediensteten des Zollamtes Feldkirch telefoniert. Dabei sei keine Rede von einer Schuldübernahme gewesen. Der Bedienstete der Bf. sei zu einer derartigen Antragstellung auch gar nicht befugt gewesen. Dies sei schon in der Berufung vorgebracht worden. Dennoch habe sich die Zollbehörde erster Instanz damit nicht auseinander gesetzt und auch nicht den genannten Bediensteten befragt, obwohl im Bescheid vom 24. Februar 1999 noch die Ansicht vertreten worden sei, Grundlage für den Schuldnerwechsel sei der "mündliche Antrag auf Ausfolgung der Ware" gewesen.

Über diese Beschwerde wurde vom Berufungssenat IV der Region Linz bei der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich mit Sitz in Linz, mittels Berufungsentscheidung vom 5. Dezember 2002, Zl. ZRV23/1-L4/2000 entschieden. Mit dieser wurde die angefochtene Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Feldkirch vom 24. Februar 1999 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhob das Zollamt Feldkirch als Amtspartei Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, der in seinem Erkenntnis vom 18. Mai 2006, Zl. 2003/16/0009 die angefochtene Berufungsentscheidung des Berufungssenates IV der Region Linz vom 5. Dezember 2002 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat. Die Aufhebung der Berufungsentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof bewirkt, dass die Beschwerde der Bf. vom 10. Dezember 1999 als unerledigt gilt, worüber nunmehr der Unabhängige Finanzsenat als zuständige Verwaltungsbehörde über diese zu entscheiden hat.

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

Die relevanten, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen lauten:

---

## Art. 202 ZK

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

- a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder
- b) wenn eine solche Ware, die sich in einer Freizone oder einem Freilager befindet, vorschriftswidrig in einen anderen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft verbracht wird.

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

(3) Zollschuldner sind:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

## Art. 61 ZK

Zollanmeldungen werden abgegeben

- a) schriftlich oder
- b) mit Mitteln der Datenverarbeitung, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist oder von den Zollbehörden bewilligt wird, oder
- c) mündlich oder durch eine Handlung, mit der der Warenhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.

Gemäß Artikel 61 Buchstabe c ZK werden Zollanmeldungen mündlich oder durch eine Handlung abgegeben, mit der der Warenhaber den Willen bekundet, die Waren in ein Zollverfahren überführen zu lassen, wenn diese Möglichkeit in nach dem Ausschussverfahren erlassenen Vorschriften vorgesehen ist.

Nach dem dazu erlassenen Artikel 232 Absatz 1 Buchstabe b ZK- DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in Artikel 718 bis 725 genannte Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe von Artikel 698 und 735 abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden.

Sofern die genannten Beförderungsmittel nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie nach Absatz 2 der zuletzt zitierten Verordnungsstelle als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen. Im Sinne der Artikel 230 bis 232 kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung auf folgende Weise bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Artikel 38 Absatz 1 Buchstabe a des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort "konkludent" durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden (Artikel 233 Absatz 1 Buchstabe a, zweiter Anstrich, ZK-DVO; sog. konkludente Willensäußerung).

Sind die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllt, so gelten gemäß Artikel 234 Abs.1 ZK-DVO die betreffenden Waren als im Sinne des Artikels 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen (Artikel 67 ZK) und die Waren als (zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) überlassen (Artikel 73 ZK), sobald die (konkludente) Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist. Ergibt sich bei einer Kontrolle, dass die (konkludente) Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist, ohne dass die verbrachten Waren die Voraussetzungen erfüllen, so gelten diese Waren gemäß Artikel 234 Absatz 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht (Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens), sodass für sie eine Einfuhrzollschuld nach Artikel 202 Absatz 1 Buchstabe a ZK im Zeitpunkt der Willensäußerung entsteht.

Durch die in Art. 234 Absatz 2 ZK-DVO normierte Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens wird, wie Witte in Rz 5 zu Artikel 202 seines Kommentars zum Zollkodex (2) darlegt, der Anwendungsbereich des Artikels 202 Absatz 1 ZK umfangreich erweitert und auf Fälle ausgedehnt, in denen teilweise bereits eine Gestellung ordnungsgemäß stattgefunden hat. Dadurch werden Sachverhalte, die ansonsten den Artikeln 203 oder 204 zuzuordnen wären, als vorschriftswidriges Verbringen angesehen. Im vorliegenden Fall erfolgte die Einreise mit dem Schweizer Mietwagen aus der Schweiz in das Zollgebiet der Gemeinschaft am 30. Jänner 1999. Es ist daher bei Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 (hier: Artikel 232 Absatz 1 Buchstabe b ZK-DVO - Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in Artikel 718 bis 725 genannte Beförderungsmittel) von den in diesem Zeitpunkt anzuwendenden Rechtsgrundlagen auszugehen.

Artikel 719 ZK-DVO regelt in welchen Fällen die vorübergehende Verwendung für Straßenfahrzeuge zu privatem Gebrauch bewilligt wird. Nach diesem Artikel in der Fassung vor der Verordnung (EG) Nr. 1662/1999 vom 28. Juli 1999 war die vorübergehende Verwendung von ausländischen Mietfahrzeugen (Fahrzeuge die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person amtlich

zugelassen sind), die von außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässige Personen eingeführt und privat verwendet wurden, bewilligt (Artikel 719 Abs. 1 und 3 ZK-DVO). Bei natürlichen Personen mit Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft war diese Bewilligung eingeschränkt. Die vorübergehende Verwendung war nur dann bewilligt, wenn eine solche Person ein ausländisches Mietfahrzeug mietete, um in den Mietgliedsstaat zurückzukehren, in dem sie ihren Wohnsitz hat. Nicht zulässig war es, dass eine natürliche Person mit Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft ein ausländisches Mietfahrzeug für andere Fahrten (als die zulässige Rückkehr zum Wohnsitz) verwenden durfte.

Damit waren die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO nicht erfüllt, sodass aufgrund der Fiktion des vorschriftswidrigen Verbringens gemäß Artikel 234 Abs. 2 ZK-DVO die Einfuhrzollschuld nach Artikel 202 Absatz 1 Buchstabe a ZK im Zeitpunkt der Willensäußerung für T.S. entstand und nicht, wie vom Hauptzollamt Feldkirch vertreten, nach Art. 203 Abs. 1 ZK ( siehe zu all dem VwGH vom 19. September 2001, ZI. 2000/16/0592 ).

Weder aus der Tatbeschreibung der Sondereinsatzgruppe des Hauptzollamtes Feldkirch, Zweigstelle Tisis, vom 3. Februar 1999, noch aus dem Mietvertrag 35/6796274 vom 30. Jänner 1999 oder sonstigen Beweisunterlagen geht hervor, dass die Bf. an der vorschriftswidrigen Verbringung des vermieteten Fahrzeuges beteiligt gewesen wäre oder von dieser wusste bzw. vernünftigerweise hätte wissen müssen. Allein die Tatsache, dass die Bf. in Zürich einen PKW an einen schwedischen Staatsangehörigen vermietet hat, lässt keinen zwingenden Schluss zu, dass der PKW vom Mieter für Fahrten in die Gemeinschaft verwendet wird.

Es bedarf vielmehr auch für die Begründung eines Zollschuldentstehungstatbestandes in der Tatbegehungsform der Beteiligung konkreter, zurechenbarer Beweisergebnisse, die geeignet sind, nicht nur die objektive Beteiligung, sondern auch den subjektiven Tatbestand des „Wissenmüssens“ iSd. Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK zu dokumentieren.

Eine Beteiligung der Bf. an der vorschriftswidrigen Verbringung des vermieteten Fahrzeuges kann sohin nicht nachgewiesen werden. Auch die Tatbestandsmerkmale des Art. 202 Abs. 3 erster und dritter Anstrich ZK liegen in der Person der Bf. nicht vor, sodass diese nicht Zollschuldnerin nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK geworden ist. Weiters reicht der Umstand, dass die Bf. mit dem Fahrzeugmieter keine vertragliche Vereinbarung getroffen hatte, mit welcher die Verwendung des KFZ im Sinn des Art. 719 Abs. 11 lit b ZK-DVO räumlich eingeschränkt worden wäre (nur für den Zweck der Rückkehr in den Mitgliedstaat, in dem der Mieter des Fahrzeuges seinen Wohnsitz hat) für eine Zollschuldnerschaft nach Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK nicht aus (vgl. auch VwGH, 2003/16/0009). Nach Art. 202 Abs. 3 zweiter Anstrich ZK sind Zollschuldner Personen, die an dem vorschriftswidrigen

Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln. Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in seinem vorzitierten Erkenntnis aus, dass ein im Drittlandsgebiet ansässiges Mietwagenunternehmen allein aus dem Umstand, dass Kunden im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, nicht von vornherein davon ausgehen muss, dass diese das gemietete Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft einführen werden.

Weiters war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren zu klären, ob die im Zusammenhang mit der Ausfolgung des von der Zollbehörde beschlagnahmten Fahrzeuges gestellten Anträge als Antrag auf Schuldnerwechsel oder auf Schuldbeitritt im Sinne des § 79 ZollR-DG gewertet werden können.

§ 79 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

Unbeschadet des Artikels 231 ZK kann eine nach den Artikeln 201 bis 205 und 209 bis 211 ZK entstandene Zollschuld von einer dritten Person mit Bewilligung des Hauptzollamtes übernommen werden. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn dadurch die Einbringlichkeit der Abgaben nicht gefährdet ist. Für das Wirksamwerden der Übernahme genügt es, dass die Entscheidung dem Übernehmer bekannt gegeben wird; der Übernehmer tritt an Stelle des bisherigen Zollschuldners in das bestehende Zollschuldverhältnis ein (Schuldnerwechsel).

Weiters kann bewilligt werden, dass eine dritte Person neben dem Zollschuldner ganz oder teilweise der Zollschuld beiträgt und dadurch im entsprechenden Ausmaß Gesamtschuldner wird (Schuldbeitritt).

Gegenständlich ersuchte die Bf. mit FAX vom 8. Februar 1999 bei der Zollbehörde um Zustellung eines entsprechenden Bescheides mit Rechtsmittelbelehrung und bezog sich dabei auf den durch die Zollbehörde beschlagnahmten PKW. Mit Telefax vom 18. Februar 1999 urgierte die Bf. beim Hauptzollamt Feldkirch die Erlassung eines Bescheides und erbat weiters um Mitteilung, wo und unter welchen Bedingungen das beschlagnahmte Fahrzeug wiederum in ihren Besitz gebracht werden könne. In der FAX-Eingabe vom 18. Februar 1999 übermittelte die Bf. dem Zollamt eine Rechnung des beschlagnahmten PKW zur Berechnung der Abgabensicherstellung und ersuchte gleichzeitig ihr umgehend den Abgabebetrag und die zum Zurückholen des Fahrzeuges erforderlichen Schritte mitzuteilen. Aus all diesen Parteieingaben ist abzuleiten, dass es der Bf. darauf ankam, die notwendigen Schritte bzw. Informationen von der Zollbehörde zu erfahren, wie die Beschlagnahme eines ihrer Fahrzeuge beendet werden könnte. Der Wille auf eine "Schuldübernahme" bzw. auch auf einen "Schuldbeitritt" lässt sich aus diesen Eingaben keineswegs ableiten. Auch ergibt sich aus den vorliegenden Verwaltungsakten kein Hinweis, auf dem auf einen über diesen Erklärungswert hinausgehenden Willen der Bf. geschlossen werden könnte. Parteierklärungen im

Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Das heißt es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der der Behörde vorliegenden Aktenlage richtig verstanden werden muss. Bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens ist eine davon abweichende, nach außen hin auch nur andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich (vgl. *Ritz*, BAO3, Tz 1 zu § 85 BAO). In diesem Zusammenhang ist auch auszuführen, dass Anbringen einer Partei unter Bezugnahme auf § 79 Abs.1 ZollR-DG schon alleine auf Grund der für diese damit verbundenen erheblichen rechtlichen Folgen eng auszulegen sind (vgl. ebenfalls VwGH 2003/16/0009 v. 18. Mai 2006).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Bf. weder nach den Bestimmungen des Art. 202 Abs. 3 ZK Zollschuldnerin wurde, noch dass von ihr ein Antrag auf Schuldbeitritt oder Übernahme der Zollschuld nach § 79 ZollR-DG vorlag. Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Linz, am 19. Juli 2006