

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

09.09.2015

Geschäftszahl

Ra 2015/16/0049

Beachte**Serie (erledigt im gleichen Sinn):**

Ra 2015/16/0051 E 9. September 2015

Ra 2015/16/0050 E 9. September 2015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Revision des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. März 2015, Zl. RV/7200072/2014, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben gegenüber nach Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz Zollkodex iVm. § 71 ZollR-DG Haftendem (mitbeteiligte Partei: F Z in P, vertreten durch Mag. Dr. Alice Hoch, Rechtsanwältin in 2361 Laxenburg, Schlossplatz 12), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte war Geschäftsführer der T GmbH in W. Unbestritten ist, dass diese Gesellschaft, vertreten durch den Mitbeteiligten, als indirekte Vertreterin Zollanmeldungen für verschiedene Warenempfänger abgegeben hat.

Mit Bescheid vom 14. März 2011 stellte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt das Entstehen näher genannter Eingangsabgaben gegenüber dem Mitbeteiligten durch Überführung von eingangsabgabepflichtigen Waren in den freien Verkehr mittels näher genannter Anmeldungen nach Art. 201 Abs. 1 Buchst. a iVm. Abs. 3 Zollkodex - ZK fest. Der Mitbeteiligte habe die für die Abgabe der Zollanmeldungen erforderlichen Angaben geliefert, obwohl er gewusst habe, dass sie unrichtig gewesen seien. Weil ein geringerer als der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag erfasst worden sei, werde der Differenzbetrag weiterhin geschuldet und sei nach Art. 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben. Als Folge der Nacherhebung sei auch eine Abgabenerhöhung zu entrichten.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde gab das Zollamt insofern statt, als es Eingangsabgaben samt Abgabenerhöhung neu festsetzte, im Übrigen diese aber als unbegründet abwies.

Hierauf begehrte der Mitbeteiligte die Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis hob das Bundesfinanzgericht den Bescheid des Zollamtes vom 14. März 2011 gemäß § 279 Abs. 1 BAO auf; weiters sprach das Gericht aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

Im Rahmen seiner Entscheidungsgründe stellte das Gericht zunächst unter "Sachverhalt und Verfahrenslauf" das eingangs wiedergegebene Verwaltungsgeschehen dar, fügte dem unter "Beweiswürdigung" hinzu, der Behebungsmaßnahme lägen die dem Gericht vorgelegten Verwaltungsakten zugrunde, um sodann unter Zitierung aus Art. 201 ZK und § 18 GmbHG zu erwägen:

"Der Unionsrechtsetzer überlässt das ausführende Zollrecht zuweilen den Unionsstaaten selbst, soweit er im Zollkodex (ZK) diese Ermächtigung ausspricht.

Nach Art. 201 Abs. 3 UAbs. 2 ZK ist eine Ausweitung der Zollschuldnerschaft auf *'andere Personen'* möglich, sofern diese die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben und ihnen diese Handlung subjektiv vorgeworfen werden kann (*'arg: '() obwohl sie wussten oder vernünftiger Weise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren'.*)

Durch BGBl I 1994/659 hat der österreichische Gesetzgeber mit § 71 ZollR-DG eine derartige Norm geschaffen:

'Nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter UAbs. entsteht die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden'.

Der Begriff der Partei ist dem Zollrecht fremd, der Rechtsetzer spricht nur von *'Personen'* (Art. 4 Nr. 1 ZK).

Unter Personen im Sinne des Zollrechts sind jedenfalls natürliche und juristische Personen zu verstehen. Andererseits kann auch einer Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit Personenstellung zukommen, sofern im einzelstaatlichen Recht vorgesehen ist, dass sich diese im Rechtsverkehr berechtigen und verpflichten kann.

Da Art. 201 ZK in Verbindung mit § 71 ZollR-DG keine Einschränkung der Personen vorsieht, kann folglich nach dieser Bestimmung - wie im gegenständlichen Sachverhalt - grundsätzlich sowohl der Beschwerde führende Geschäftsführer als auch die GmbH (XY) selbst eine Abgabenschuldnerschaft erlangen.

Allgemeinen nationalen unternehmensrechtlichen Grundsätzen folgt aber, dass eine GmbH sich ihrer Organe bedient, wenn sie im geschäftlichen Verkehr wirksam auftreten möchte.

Nach § 18 Abs. 1 GmbHG vertritt der Geschäftsführer die Gesellschaft.

Folglich muss sich eine GmbH die Handlung ihres Geschäftsführers als eigene Handlung zurechnen lassen.

Der BFH hat dazu ausgesprochen, dass - unter Heranziehung der (handelsrechtlichen) Grundsätze - die *'Handlungen von Organen einer juristischen Person dieser selbst zugerechnet werden können'* (BFH 8.5.1990, VII R 131/87).

Wie der BFH in einem zweiten Judikat ausgesprochen hat, ist das *'eigene'* dh das Wissen oder Wissen-Müssen (des Geschäftsführers) ausreichend (BFH 11.3.1981, VII R 89/78; siehe auch *Witte in Witte*, Zollkodex6, Art. 201 ZK, Rz 12.)

Dieser Schluss lässt sich aus dem österreichischen Unternehmensrecht unzweifelhaft ableiten, wenn der Beschwerdeführer nicht privat, sondern in Ausübung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer gehandelt hat (*Enzinger in Straube*, GmbHG § 18 Rz 72 ff; Stand August 2013, rdb.at).

Entscheidend ist, dass das schädigende Verhalten in Ausführung der Aufgaben gesetzt wurde (*Ostheim in Korinek/Krejci*, Der Verein als Unternehmer 165 f; OGH SZ 68/14). Dabei genügt ein objektiver Zusammenhang mit dem Tätigkeitsbereich, auch wenn gesellschaftsintern Kompetenzen überschritten wurden, weil das Risiko der Kompetenzüberschreitung dem Verband und nicht dem Verkehr angelastet werden muss.

Der Kreis jener Personen, für die der Verband einzustehen hat, besteht zunächst aus den *'organschaftlichen Vertretern'* (darunter der Beschwerdeführer als Geschäftsführer) und den sonstigen Repräsentanten, die leitend und eigenverantwortlich in einem zur selbständigen Erledigung zugewiesenen Wirkungsbereich tätig sind (RIS-Justiz RS 0009113;

RS 0028634; JBl 1980, 482, Anm. *Ostheim*; RdW 2005, 221;

Ostheim, JBl 1978, 61, *F. Bydlinski in B. Jud*, Jahrbuch junger Zivilrechtswissenschaftler 2000 (2001) 569).

Ob der Beschwerdeführer nach allgemeinen Grundsätzen der BAO als Haftender im Sinne des § 9 heranzuziehen gewesen wäre, war nicht Gegenstand des Verfahrens und folglich nicht zu prüfen. Haftungstatbestände der Bundesabgabenordnung begründen überdies keine Zollschuldnerschaft; der Zollkodex schließt eine Anwendung der Haftungstatbestände nach innerstaatlichen Vorschriften neben Zollschuldentstehungstatbeständen - gestützt auf Art. 232 Abs. 1 Buchst. a ZK - freilich aber auch nicht aus (BFH 21.11.2000, VII R 8/00; siehe auch *Wäger in Rüsen*, Art 201 ZK, Rz 43).

Gemäß Art. 201 Abs. 3 ZK sind Zollschuldner zunächst der Anmelder und im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Nach innerstaatlichem Recht können schließlich *'weitere Personen'* Zollschuldner werden (siehe *Witte*, Zollkodex6, Art. 201, Rz 9).

Nach innerstaatlichem Recht können demnach weitere Zollschuldner zu den bisherigen hinzutreten, es kann eine Ausweitung der Zollschuldnerschaft auf andere - von den erstgenannten Zollschuldnern unterschiedliche - Personen erfolgen.

Gemäß § 71 ZollR-DG entsteht die Zollschuld nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter UAbs. ZK in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt *'auch für jeden, der dem Anmelder'* unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Dass der Beschwerdeführer ein schädigendes Verhalten nicht in Ausführung der Aufgaben gesetzt haben soll, dafür gibt es nach der Aktenlage keine Anhaltspunkte.

Vielmehr gibt es deutliche Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer ein schädigendes Verhalten in Ausführung der Aufgaben gesetzt haben soll, wie zB folgende:

- Das vorliegende Zollamt spricht im Vorlagebericht (Punkt Stellungnahme) davon, *dass sich ein klares Bild ergibt, dass der Beschwerdeführer nicht nur in seiner Position als Geschäftsführer der Spedition im Innenverhältnis das Sagen hatte, dass später zweifellos auf seine Weisung als Geschäftsführer der Zolldeklarant R B. oder auch der Angestellte der XY P D. diese Aufgabe übernahmen.*
- Aus den Gründen im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien zu GZ: 123Hv69/09g (Seite 4) ergibt sich, dass
J L. Ansprechpartner XY die abgesondert verfolgten P D. und W B., sowie der Geschäftsführer der XY, der Beschwerdeführer waren.
- Im bekämpften Bescheid ist die Rede davon (Seite 3), *dass im Zuge mehrerer Beschuldigtenvernehmungen J L. den Geschäftsführer der XY, den Beschwerdeführer belastet habe.*
- In der Neufassung vom 21. März 2013 zum Abschlussbericht vom 29. September 2011 ist zu Punkt '2.8. Fälschungen von Unterlagen' festgehalten (Seite 14), *dass die Ersteller der Zollanmeldungen, die verantwortlichen Geschäftsführer und Mitarbeiter der XY in die Vorgehensweise eingeweiht waren.*
- In der Beschwerdeentscheidung ist die Rede davon ..., *dass sich ein klares Bild darüber ergibt, dass der Beschwerdeführer nicht nur in seiner Position als Geschäftsführer der Spedition im Innenverhältnis das Sagen hatte, dass später zweifellos auf seine Weisung als Geschäftsführer der Zolldeklarant R B oder auch der Angestellte der XY P D. diese Aufgabe übernahmen, dass aufgrund der vorliegenden Beweise vom Zollamt ausgeschlossen wird, dass R B. oder P D. dies auf eigenen Antrieb ohne Wissen und Zustimmung des Beschwerdeführers machten, dass daher davon auszugehen ist, dass sie unter Leitung und auf Weisung, generell und konkret, des Beschwerdeführers tätig wurden.*

Da die Behörde den Beschwerdeführer als Abgabenschuldner herangezogen hat, obwohl sein Handeln tatsächlich der GmbH (XY) zuzurechnen war, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig und es war eine ersatzlose Aufhebung auszusprechen, weil der Beschwerdeführer als Abgabenschuldner nicht herangezogen werden kann."

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt mit dem Antrag, dieses wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Die Revision sieht ihre Zulässigkeit zusammengefasst darin, dass der Fall von der Beantwortung der Rechtsfrage der Ausweitung der Zollschuldnerschaft durch ein Organ der Gesellschaft abhängt. Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hiezu liege bislang nicht vor.

Der Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der er die Zurückweisung der Revision als unzulässig, in eventu deren Abweisung als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gegenstand des angefochtenen Erkenntnisses ist die ersatzlose Behebung der nachträglichen buchmäßigen Erfassung von Eingangsabgaben samt Abgabenerhöhung auf der Grundlage des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK iVm § 71 ZollR-DG.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner Rechtsprechung zur Frage der Haftung des Organs einer Gesellschaft nach Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK iVm § 71 ZollR-DG, die ihrerseits als Anmelderin und indirekte Vertreterin haftet, bislang nicht geäußert.

Die Revision erweist sich daher als zulässig.

Nach Art. 201 Abs. 3 ZK ist Zollsschuldner der Anmelder. Im Fall der indirekten Vertretung ist auch die Person Zollsschuldner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird.

Liegen einer Zollanmeldung für ein Verfahren im Sinne des Abs. 1 leg. cit. Angaben zugrunde, die dazu führen, dass die gesetzlich geschuldeten Abgaben ganz oder teilweise nicht erhoben werden, so können nach den geltenden innerstaatlichen Vorschriften auch die Personen als Zollsschuldner angesehen werden, die die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben geliefert haben, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie unrichtig waren.

Gemäß § 71 ZollR-DG entsteht nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK die Zollschuld in dem nach Art. 201 Abs. 2 ZK genannten Zeitpunkt auch für jeden, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Anmeldung zugrunde gelegt wurden.

Nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK ist Zollsschuldner einmal der Anmelder, im Falle der indirekten Vertretung auch die Person, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wird; nach Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK können unter den dort genannten Voraussetzungen - und nach den Vorschriften des Mitgliedstaates - weitere Personen Zollsschuldner werden.

Bei juristischen Personen ist nach Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK auf die Personen abzustellen, die als Organe im Rahmen ihrer Obliegenheiten für die juristische Person tätig geworden sind. Deren

eigenes Wissen oder Wissen-Müssen ist zunächst ausreichend. Darüber hinaus müssen sich die Organe auch das Wissen oder Wissen-Müssen von Mitarbeitern, nachgeordneten Angestellten, zurechnen lassen (Witte in Witte, Zollkodex6, Rz. 12 zu Art. 201 mwN).

In Österreich ist die Zollschuldnerschaft durch § 71 ZollR-DG auf diejenigen erweitert, der dem Anmelder unrichtige oder unvollständige Angaben oder Unterlagen geliefert hat, die der Zollanmeldung zugrunde gelegt wurden (Witte, aaO, Rz. 13 zu Art. 201).

Da § 71 ZollR-DG die Zollschuldnerschaft nach Maßgabe des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK erweitert, ist das dort genannte Wissen oder Wissen-Müssen über die Unrichtigkeit der gelieferten Angaben Voraussetzung.

Das Gericht begründete die ersatzlose Behebung der Heranziehung des ehemaligen Geschäftsführers der Gesellschaft damit, dass sein Handeln als Geschäftsführer ausschließlich der Gesellschaft zuzurechnen gewesen sei.

Im Revisionsfall ist unbestritten, dass die Gesellschaft als Anmelderin und indirekte Vertreterin Zollschuldnerin nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK war.

Nach dem klaren Regelungsgehalt des Art. 201 Abs. 3 ZK tritt die Haftung weiterer Personen im Sinn des zweiten Unterabsatzes (iVm § 71 ZollR-DG) kumulativ (arg.: "auch") zu den Zollschuldnern nach dem ersten Unterabsatz des Art. 201 Abs. 3 ZK hinzu.

Wohl bedarf eine juristische Person wie die im Revisionsfall eingeschrittene Gesellschaft notwendigerweise des Handelns natürlicher Personen als Organe. Dies schließt jedoch nicht aus, dass das Handeln solcher Organe für diese in Idealkonkurrenz einen weiteren zollrechtlich relevanten Tatbestand erfüllt, zumal Art. 201 Abs. 3 ZK iVm § 71 ZollR-DG nicht zwischen Handeln in fremdem oder eigenem Namen unterscheidet, sondern lediglich darauf abstellt, dass die Person die für die Abgabe der Zollanmeldung erforderlichen Angaben "geliefert" hat, obwohl sie wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass sie unrichtig waren, also auf eine persönliche Verantwortlichkeit für einen objektiven Beitrag zur Abgabenverkürzung.

Eine Verpflichtung der Anmelderin oder indirekten Vertreterin durch Handeln in deren Namen schließt daher nicht per se aus, dass die handelnde Person für sich den Tatbestand des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz iVm § 71 ZollR-DG erfüllt, vergleichbar der Konstellation, dass das Handeln eines Organs einerseits die juristische Person (z.B. im Rahmen eines sonstigen Verfahrens, ex contractu oder ex delicto - s. etwa §§ 1313a oder 1315 ABGB), andererseits die handelnde Person selbst (z.B. ex delicto) verpflichten kann.

Bei der Erzielung dieses Auslegungsergebnisses war der Regelungsgehalt des Unionsrechts derart offenkundig, dass zu einem Vorabentscheidungsersuchen kein Anlass bestand (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rs 283/81 - C.I.L.F.I.T.).

Da das Gericht schon infolge einer (möglichen) Zurechnung des Handelns des ehemaligen Geschäftsführers (Mitbeteiligten) an die Gesellschaft eine weitere Prüfung der Haftung des Mitbeteiligten selbst im Grunde des Art. 201 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ZK iVm.

§ 71 ZollR-DG unterließ, belastete es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb dieses gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 9. September 2015