

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch Altenweisl Wallnöfer Watschinger Zimmermann Rechtsanwälte GmbH, Fallmerayerstraße 8, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 19.4.2016 gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21.3.2016 betreffend Einfuhrumsatzsteuer 2015 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 21.3.2016 wurden dem Bf nach Art. 202 Zollkodex iVm Art 234 Abs 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung EUSt in Höhe von € 7.770,69 vorgeschrieben. Begründet wurde die Vorschreibung wie folgt:

Aufgrund einer Anzeige wegen eines Verstoßes gegen das Melde- sowie Kraftfahrzeuggesetz wurden durch die Finanzpolizei Ermittlungen durchgeführt. Die Zollbehörde stellte dazu fest, dass der Bf. am 4.9.2014 in Ort in Bosnien ein Neufahrzeug der Marke Audi erworben und am 11.11.2014 in Bosnien-Herzegowina angemeldet hat. Seit 18.3.2015 werde das Fahrzeug in Österreich benutzt. Im Zuge der Einvernahme durch das Zollamt Innsbruck sei der Bf. befragt worden und habe angegeben, dass er zu seinen persönlichen Verhältnissen (auch Wohnsitz) bereits am 10.8.2015 Angaben vor dem Finanzamt gemacht habe und dass sich daran nichts geändert habe. Er sei aber seit 1.3.2015 in Pension; er überlege sich, seinen Wohnsitz in Zukunft nach Bosnien zu verlegen. Die Zollbehörde stellte in der Beurteilung auf folgende aktenkundige Daten ab:

Einvernahme vom 10.8.2015 (Finanzamt Innsbruck), Befragung am 14.1.2016 vor dem Zollamt Innsbruck. Meldebehördliche Registrierung, Bezug von Gehalt-, Urlaubsabfindung-, Krankengeldbezug-, Arbeitslosengeldbezug uä. Die Zollbehörde stellte fest, dass der Bf seinen gewöhnlichen Wohnsitz zweifelsfrei in Österreich habe. Unter Hinweis auf Art. 558 ff ZK-DVO, Art. 202, 215 Abs 1 und Abs 4 ZK sei die Abgabenschuld in Österreich entstanden. Der Wert des Fahrzeuges am 18.3.2015 richte sich nach Art 214 Abs 1 ZK iVm Art 31 ZK.:

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel gemäß Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;
- b) unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und
- c) bei gewerblicher Verwendung und mit Ausnahme von Schienenbeförderungsmitteln nur für Beförderungen verwendet werden, die außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft beginnen oder enden; sie können jedoch im Binnenverkehr eingesetzt werden, sofern die im Bereich des Verkehrs geltenden Vorschriften, insbesondere diejenigen betreffend die Voraussetzung für den Marktzugang und die Durchführung von Beförderungen, es vorsehen.

Auf Grund der geltenden Bestimmungen ist die formlose Einreise mit einem im Drittland zugelassenen Fahrzeug durch eine in der Union ansässige Person unzulässig und stellt ein vorschriftswidriges Verbringen dar.

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich ZK.

Gem. Art. 202 Abs.2 ZK entsteht die Zollschuld zu dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wird.

Gem. Art. 202 Abs.3 ZK: ist Zollschuldner die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht hat;

Gem. Art. 215 Abs. 1 ZK entsteht die Zollschuld an dem Ort, an dem der Tatbestand eintritt, der die Zollschuld entstehen lässt,

Gemäß Artikel 215 Abs. 4 ZK gilt eine nach Artikel 202 ZK in einem anderen Mitgliedstaat entstandene Zollschuld in dem Mitgliedstaat entstanden, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde, sofern sie weniger als € 5.000,00 beträgt. Dies gilt gemäß § 2 Abs. 1 ZollR-DG auch für die Einfuhrumsatzsteuer. Da die Voraussetzungen des Artikels 215 ZK im gegenständlichen Fall vorliegen, gilt die Abgabenschuld als in Österreich entstanden.

Der Betrag der auf eine Ware zu erhebenden Einfuhrabgaben wird gemäß Artikel 214 Absatz1 ZK anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die für diese Ware zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld gelten. Für die Bemessung der Abgaben ist daher der Wert des Fahrzeuges per 18.03.2015 maßgeblich.

Da der Einfuhr kein Kaufgeschäft zugrunde lag wurde der Transaktionswert i. S. des Art.31 ZK unter Vornahme der entsprechenden Berichtigungen ermittelt.(Berechnungsblatt 1) Die Bewertung des gegenständlichen Fahrzeuges ergab einen Grenzwert in der Höhe von € 35.321,32

„

Form- und fristgerecht wurde durch den Bf Beschwerde eingebracht und unter Hinweis auf die einschlägigen Bestimmungen nach dem ZK und der ZK-DVO ausgeführt:

Der Bescheid wird zur Gänze angefochten.

1 Kein gewöhnlicher Wohnsitz in Österreich

Der Beschwerdeführer hatte seinen gewöhnlichen Wohnsitz im beurteilungsrelevanten Zeitraum am 15.3.2015 nicht in Österreich.

Gemäß Art 4 Nr 2 „Zollkodex“ (ZK) ist eine natürliche Person in der Gemeinschaft ansässig, wenn sie ihren normalen Wohnsitz in der Gemeinschaft hat. Als „normaler“ oder „gewöhnlicher“ Wohnsitz einer natürlichen Person iSd ZK gilt gemäß § 4 Abs 2 Z 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) jener Wohnsitz, an dem diese wegen persönlicher oder beruflicher Bindungen gewöhnlich, das heißt während mindestens 185 Tagen im Kalenderjahr, wohnt.

Die belangte Behörde stützt ihre Entscheidung, der Beschwerdeführer habe im relevanten Zeitraum zum 15.3.2015 seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich gehabt, im Wesentlichen auf die Angaben des Beschwerdeführers anlässlich seiner Einvernahme am 10.8.2015 und seiner Befragung am 14.1.2016 sowie die meldebehördliche Registrierung und die Bezüge diverser Leistungen. Eine nähere Begründung, weshalb aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse der gewöhnliche Wohnsitz in Österreich angenommen wird, bleibt die belangte Behörde jedoch schuldig.

Die belangte Behörde hat den gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich festgestellt, ohne die dem widersprechenden Beweisergebnisse entsprechend zu würdigen.

Die Behörde hätte daher aufgrund der eben genannten Beweisergebnisse feststellen müssen, dass der Beschwerdeführer seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Bosnien hat.

2 Verletzung des Amtswegigkeitsgrundsatzes

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die belangte Behörde hat nicht erhoben, wie lange der Beschwerdeführer in einem Kalenderjahr tatsächlich in Österreich aufhältig ist und hat sohin die sie treffende Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit verletzt.

Selbst wenn die Behörde aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse nicht feststellen konnte, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Bosnien hatte, hätte sie zumindest im Sinne der amtswegigen Ermittlung der materiellen Wahrheit weitere Erhebungen zum gewöhnlichen Wohnsitz durchführen müssen.

Die Feststellung, der Beschwerdeführer habe seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich, kann auf Grundlage der vorliegenden Beweisergebnisse jedenfalls nicht getroffen werden.

Darüber hinaus hat die Abgabenbehörde weder den dauerhaften Standort des Fahrzeuges noch wie lange und zu welchen Zwecken das Fahrzeug im Zollgebiet der Gemeinschaft war, festgestellt.

Das Fahrzeug wurde erstmals am 15.3.2015 über den Grenzübergang Stara Gradiska nach Kroatien gelenkt und war stets nur vorübergehend, im Wesentlichen zu Umzugszwecken, im Zollgebiet der Gemeinschaft. Eine dauerhafte Verwendung im Zollgebiet der Gemeinschaft war nicht geplant und ist auch nicht erfolgt. Das Fahrzeug befindet sich seit September 2015 wieder ausschließlich in Bosnien.

Zur (steuerlichen) Einfuhr führte die Bf. aus:

5 Keine Einfuhr iSd UStG

Eine Einfuhr iSd § 1 Abs 1 Z 3 UStG liegt nicht vor.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 3 UStG unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Umsatzsteuer. Als Einfuhr gilt, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt und zum freien Verkehr abgefertigt wird.

Im vorliegenden Fall wurde das Fahrzeug nicht zum freien Verkehr abgefertigt. Eine Einfuhr iSd UStG liegt nicht vor.

Mangels Einfuhr hat der Beschwerdeführer keine Einfuhrumsatzsteuer zu bezahlen.

6 Steuerbefreiung

Eine allenfalls vorliegende Einfuhr ist von der Einfuhrumsatzsteuer befreit.

Gemäß § 6 Abs 4 Z 7 UStG ist die Einfuhr der Gegenstände, die nach den Art 137 bis 144 ZK im Verfahren der vorübergehenden Verwendung vollständig frei von den Einfuhrabgaben eingeführt werden können, steuerfrei.

Wie dargestellt, wurde das Fahrzeug durch den Grenzübergang mit dem Willen der vorübergehenden Verwendung zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung konkludent angemeldet und sohin frei von Einfuhrabgaben in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht.

Dies hat zur Folge, dass eine allenfalls vorliegende Einfuhr von der Einfuhrumsatzsteuer befreit ist.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 6.6.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Behörde führte dazu aus, dass es zweifelsfrei erwiesen sei, dass das ggstl. Fahrzeug in einem Drittland zugelassen und der Bf. seinen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich habe (§ 4 Abs 2 Z 8 ZollR-DG). Dies ergebe sich aus allen Beweismitteln, die schon im angefochtenen Bescheid ausgeführt wurden: Eigene Aussage, Wohnsitz der Familie und Arbeitsverhältnisse. Da er das Fahrzeug iSd Art 555 Abs 1 Buchstabe b ZK-DVO zu eigenem Gebrauch verwendet habe, verlange eine Abgabenbefreiung, dass das Fahrzeug von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden muss. Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt; s. Art 560 Abs 1 ZK-DVO. Sohin sei das Verfahren der vorübergehenden Verwendung nicht anwendbar gewesen, es greife deswegen Art 232 Abs 1 Buchst b ZK-DVO; das Fahrzeug gelte als vorschriftswidrig verbracht.

Mit 4.4.2016 betonte der Bf, dass er sein Auto am 21.3.2015 verkauft und am 15.3. (Anm. ohne Kalenderjahrangabe) übersiedelt wäre.

Mit 27.6.2016 wurde form- und fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. Mit Erkenntnis vom 11.11.2020, RV/3200021/2016 wurde die Beschwerde hinsichtlich der Zollabgabe als unbegründet abgewiesen; dieses Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen. Das Zollamt stützte sich bei der Beurteilung der Entstehung einer Zollschild auf Art 215 ZK, wonach bei

Feststellung einer entstandenen Zollschuld nach Art 202 ZK die Zollschuld in dem Staat entstanden gilt, in dem ihre Entstehung festgestellt wurde, sofern die Zollschuld weniger als € 5.000 beträgt; das war der Fall. Die Richtigkeit dieser Zuständigkeitsbeurteilung wurde im zitierten Erkenntnis durch das BFG auch bestätigt. Hinsichtlich der EUST wurde das Verfahren hingegen ausgesetzt, weil bezüglich eines vergleichbaren Falles ein Vorabentscheidungsersuchen durch das FG Düsseldorf gestellt wurde hinsichtlich der Frage, ob in einem Fall, in dem der Beteiligte ein Fahrzeug aus einem Drittstaat in einen Unionsstaat eingebracht wurde und das Fahrzeug in einem anderen Unionsstaat genützt hat, der Wohnsitzstaat der ist, in dem eine Einfuhrbesteuerung gerechtfertigt ist und zwar auch dann wenn anschließend das Fahrzeug in einen Drittstaat verbracht wurde. Da auch in dem hier zu beurteilenden Fall der Bf. ein in Bosnien-Herzegowina zugelassenes Fahrzeug über einen anderen EU-Staat nach Österreich verbracht hatte und Österreich sein Wohnsitzstaat war sowie der PKW letztendlich in einen Drittstaat verbracht wurde, war das Verfahren vor dem EuGH auch rechtserheblich. Mit 3.3.2021, C-7/20, VS hat der EuGH geantwortet. Das Verfahren kann sohin fortgeführt werden.

Mit Eingabe vom 23.3.2021 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat am 4.9.2014 in Bosnien-Herzegowina ein Fahrzeug der Marke Audi erworben. Dieses Fahrzeug wurde am 11.2014 in Bosnien-Herzegowina zum Verkehr zugelassen. Seit dem 18.3.2015 wurde das Fahrzeug in Österreich genutzt. Strittig ist im Verfahren, ob der Bf. berechtigt war, das Fahrzeug abgabenfrei (EUST-frei) in Österreich zu nützen. Konkret geht es zunächst um die Frage, ob und wo eine steuerliche Einfuhr verwirklicht wurde (EU-Staat Kroatien oder Österreich). Falls eine Einfuhr in einem anderen EU-Staat verwirklicht wurde, geht es auch um die Frage, ob den österreichischen Behörden das Recht zukommt, die EUST wegen Art 215 ZK zu erheben. Gegenstand dieses Verfahrens ist nur die EUST, weil über die Zollabgabe bereits entschieden wurde.

2. Beweiswürdigung

Folgende Beweismittel werden durch das Bundesfinanzgericht gewürdigt:

Niederschrift über die Vernehmung durch die Finanzpolizei vom 10.8.2015

Niederschrift über die Vernehmung vor dem Zollamt Innsbruck vom 14.1.2016

Schreiben des Bf. an das Zollamt Innsbruck (Eingang 4.4.2016)

Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 15.9.2015 betreffend Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag (03/2015)

Bescheid über die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer vom 15.9.2015

Straferkenntnis der BH Innsbruck vom 28.9.2015, VK-[...]-2015; LVwG und BH Innsbruck neu

Einträge im Zentralen Melderegister

In der Einvernahme vor der Finanzpolizei/Finanzamt Innsbruck vom 10.8.2015 wurde ausgeführt, dass das Fahrzeug vom Bf. am 4.9.2014 gekauft und am 7.11.2014 ausgeliefert wurde. Erstmals eingereist sei er am 18.3.2015 und bis 8.4.2015 in Österreich verblieben. Vom 14.6. bis 18.7.2015 sei er in Bosnien gewesen. Am 19.7.2015 sei er wieder nach Österreich eingereist, er verwende das Fahrzeug rein privat. Zu seinem Mittelpunkt der Lebensinteressen führt der Bf aus:

„Ich bin 43 Jahre in Österreich, aber ich will mich in Zukunft ändern, dass ich mich mehr nach Bosnien ziehe. Ich muss mir erst anschauen, wie das Leben unten aussieht. Wenn es mir in Bosnien nicht passt, dann komme ich wieder nach Österreich zurück und melde mir wieder ein Auto in Österreich an. [...] Ich war viele Jahre [...] im Hotel und helfe dort immer noch ein bisschen aus. [...] Bisher war mein Lebensmittelpunkt in Österreich. Ich will das in Zukunft ändern, wenn es geht. Ich bin seit 1.3.2015 in Pension.“

Zu seinen Familien- und Wohnsitzenverhältnissen führt er aus:

„Ich bin verheiratet und meine Frau [...] ist auch in Österreich. Sie ist noch ein bisschen beim [...] beschäftigt, obwohl sie in Pension ist. Sie ist seit 1.1.2012 in Pension. Sie ist noch ganz normal angestellt und ich bin geringfügig beschäftigt. Wir wohnen jetzt beide in [...] in der KK--Straße. Bei meiner Tochter in [...] haben meine Gattin und ich einen Nebenwohnsitz.“ Beide Töchter leben in Österreich. In [...] habe er, so der Bf. weiter, eine Firmenwohnung (€ 240/Monat inkl. Betriebskosten), bei der Tochter für sich und seine Frau ein großes Zimmer (mietfrei). In Bosnien habe er ein Haus mit ca. 160m². Neben seinen beiden Töchtern leben auch die Brüder in Österreich. Die Eltern seien gestorben, andere Verwandte leben in Bosnien. Sein zeitlich überwiegender Aufenthalt sei in Österreich: „Jetzt bin ich noch mehr in Österreich, aber ich will mich wirklich ändern mehr nach Bosnien zu gehen“. .. Und weiter: „Ich will wirklich versuchen nach Bosnien zu ziehen und möchte nur nach Österreich kommen um meine Kinder zu besuchen. Ich wollte im Herbst 2015 mit meiner Frau nach Bosnien gehen,

aber sie hat gesagt, bleiben wir noch über den Winter. Wahrscheinlich bleiben wir bis März 2016 in [...], dann ist die Wintersaison vorbei und dann gehen wir nach Bosnien. Der Nebenwohnsitz bleibt in [...]. Die Tochter hat sich da ein Haus gebaut und da kommen wir sicher öfter zu Besuch. Die Tochter hat auch ein Kind und das zweite Kind kommt in nächster Zeit“.

Entsprechende Aussagen wurden auch in der Einvernahme am 14.1.2016 vor dem Zollamt Innsbruck getätigt und sind auch dem Versicherungsdatenauszug und dem ZMR zu entnehmen.

Neben dem ho Verfahren wurden auch Ermittlungen durch die Finanzpolizei, dem Finanzamt Innsbruck sowie der BH Kitzbühel vorgenommen. Mit Bescheiden über die Festsetzung der Normverbrauchsabgabe und Verspätungszuschlag für den Zeitraum 03/2015 vom 15.9.2015 wurde die Nova in Höhe von € 4.572,34 und ein Verspätungszuschlag in Höhe von € 91,45 festgesetzt. Mit Bescheid vom 15.9.2015 wurde die Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von € 228,10 festgesetzt. In den Begründungen stellte die Abgabenbehörde fest, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich befinde. Diese Bescheide sind in Rechtskraft erwachsen. Im Verfahren vor der BH Innsbruck wurde der Bf. wegen Verstoßes gegen § 82 Abs 8 2. Satz KFG bestraft. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf. den tatsächlichen Hauptwohnsitz in Österreich habe.

Mit Schreiben vom 4.4.2016 hat der Bf mitgeteilt, dass er am 15.3. mit dem ggstl. Fahrzeug, nach Bosnien-Herzegowina übersiedelt wäre und das Fahrzeug am 21.3.2015 verkauft habe. Er bringt im Verfahren auch vor, dass sich das Fahrzeug bis September 2015 in Österreich befunden habe.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen lauten in der hier anzuwendenden Fassung auszugsweise wie folgt:

Artikel 137 ZK:

Im Verfahren der vorübergehenden Verwendung können Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung aufgrund des von ihnen gemachten Gebrauchs, Veränderungen erfahren hätten, unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben, und ohne dass sie handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden.

Artikel 202 ZK:

1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird oder

..

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;

...

Artikel 232 ZK-DVO:

(1) Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung können für folgende Waren durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden:

...

b) in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel;

...

(2) Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen.

Artikel 234 ZK-DVO:

(1) Sind die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllt, so gelten die betreffenden Waren als im Sinne des Artikels 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als überlassen, sobald die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist.

(2) Ergibt sich bei einer Kontrolle, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllen, so gelten diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Artikel 555 ZK-DVO:

(1) Für diesen Unterabschnitt gelten folgende Definitionen:

a) "gewerbliche Verwendung": die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt;

b) "eigener Gebrauch": eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels;

...

Artikel 558 ZK-DVO:

(1) Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die

a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;

b) unbeschadet der Artikel 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden und

c) bei gewerblicher Verwendung ...

Artikel 560 Abs 1 ZK-DVO lautet:

Im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Personen können die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben von Beförderungsmitteln zum eigenen Gebrauch in Anspruch nehmen, sofern diese gelegentlich nach den Weisungen des Zulassungsinhabers, der sich im Zeitpunkt der Verwendung ebenfalls im Zollgebiet der Gemeinschaft befindet, erfolgt.

Artikel 561 ZK-DVO:

...

(2) Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden sollen.

Eigener Gebrauch ist gestattet, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen ist. Die Zollbehörden können die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln nach dieser Vorschrift bei systematischer Inanspruchnahme begrenzen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) idF BGBl. I Nr. 34/2010 bedeutet im Zollrecht „normaler Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Wohnsitz“ jenen Wohnsitz (§ 26 BAO) einer natürlichen Person, an dem diese wegen persönlicher oder beruflicher Bindungen 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 Zollgebietes der Gemeinschaft aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt.

Umsatzsteuer:

Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie (MwStSystRL) unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer. Nach Art. 30 Abs. 1 der Richtlinie gilt als Einfuhr eines Gegenstands die Verbringung eines Gegenstands, der sich nicht im freien Verkehr befindet, in die Union.

Gemäß Art. 60 MwStSystRL erfolgt die Einfuhr von Gegenständen in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Union verbracht wird.

Nach Art 61 MwStSystRL kommt es darauf an, ob ein Gegenstand einem „besonderen Verfahren“ oder einer Regelung nicht mehr unterliegt:

„Abweichend von Artikel 60 erfolgt bei einem Gegenstand, der sich nicht im freien Verkehr befindet und der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne des Artikels 156, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt. Unterliegt ein Gegenstand, der sich im freien Verkehr befindet, vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 276 und 277, erfolgt die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet der Gegenstand nicht mehr diesem Verfahren oder der sonstigen Regelung unterliegt.“

In Art. 62 der Richtlinie heißt es:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Steuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

...“

Nach Art. 70 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt.

Art. 71 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die [Union] einem Verfahren oder einer sonstigen Regelung im Sinne der Artikel 156, 276 und 277, der Regelung der vorübergehenden Verwendung bei vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben oder dem externen Versandverfahren, treten Steuertatbestand und Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesem Verfahren oder dieser sonstigen Regelung nicht mehr unterliegen. Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, treten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem Tatbestand und Anspruch für diese Abgaben entstehen.“

§ 1. idF v. 18.3.2015 lautete:

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

...

3. die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.

§ 26 Abs 1 UStG idF v. 18.3.2015 lautete:

Soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten für die Einfuhrumsatzsteuer die Rechtsvorschriften für Zölle sinngemäß; ausgenommen sind die Vorschriften über den aktiven Veredlungsverkehr nach dem Verfahren der Zollrückvergütung und über den passiven Veredlungsverkehr.

Zum Verfahren der vorübergehenden Verwendung und dem Wohnsitzerfordernis:

Wie schon den entsprechenden Bestimmungen angelegt, verlangt der vorübergehende abgabenfreie Gebrauch eines drittländischen Gegenstandes einen Wohnsitz in der Union, ein solcher lag aber nicht vor:

Der Zollkodex kannte in Art 4 Z 2 erster Anstr lediglich einen „normalen“ Wohnsitz; die Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) stellte nur auf einen gewöhnlichen Wohnsitz ab (Art 236, 560, 561 ZK-DVO).

Der nationale Gesetzgeber stellte mit dem Beitritt zur EG den normalen und den gewöhnlichen Wohnsitz gleich (§ 4 Abs 2 Z 8 ZollR-DG; BGBl 1995/659) und verstand darunter einen Wohnsitz einer natürlichen Person iSd § 26 BAO, zu dem diese die stärksten persönlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Mit der 3. ZollR-DG Novelle wurde dieser Begriff geschärft; s. BGBl I 1998/13.

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist auf die Intensität der beruflichen und privaten Bezüge und deren Dauer zum jeweiligen Staat abzustellen. Sohin kann eine Person nur einen einzigen gewöhnlichen Wohnsitz haben, entweder in einem Mitgliedstaat oder einem Drittland, EuGH 27.4.2016, C-528/14, X.

Der bloße tatsächlich vorübergehende Aufenthalt in einem Drittstaat, dh hier: Bosnien-Herzegowina (15.3.-18.3., 8.4.-15.5 usw, wie in der Beschwerde vorgebracht), zieht nicht eine Verlegung des im Zollgebiet der Union bestehenden gewöhnlichen Wohnsitzes nach sich, sofern dauerhaft gewichtige Bindungen in einem Unionsstaat beibehalten werden; BFG 5.5.2017, RV/7200179/2015; FG Düsseldorf 18.3.2011, 4 K 1954/10 Z; FG Hamburg, 18.08.2016, 4 K 99/15. Ein bloßes Äußern einer Absicht, den Wohnsitz in der Zukunft einen Drittstaat zu verlegen, ist nicht ausreichend, das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung vor der tatsächlichen Verlegung des Wohnsitzes zu nützen. Die Behörde hat ausreichende Ermittlungen getätigt, wie der Aufzählung der Beweismittel in der angefochtenen Entscheidung und in diesem Erkenntnis zu entnehmen ist. Auch der Bf hat selbst unmissverständlich in der Einvernahme vom 10.8.2015 seinen in Österreich befindlichen Mittelpunkt nachgewiesen: Berufstätigkeit seit 1.1.2000 (auch über die Pension hinaus in den Jahren 2015 und 2016) als geringfügig beschäftigter Kellner in Österreich, Beschäftigung der Gattin in Österreich, gewöhnlicher Wohnsitz der Kinder und der Brüder in Österreich. Haupt- und Nebenwohnsitz befindet sich ebenfalls unzweifelhaft in Österreich (seit Jahrzehnten). Diese Aussagen sind richtig und auch durch die weiteren Beweismittel belegt (Versicherungsdatenauszug, ZMR). Letztlich verbleiben als Bindungen in einem Drittstaat nur weitere, nicht näher definierte Verwandte in Bosnien-Herzegowina, was angesichts der Tatsache, dass der Bf. offenbar vor Jahrzehnten nach Österreich gezogen ist, nicht ungewöhnlich ist. Daraus sind aber keine besonderes engen Bindungen erkennbar, die über der Verbundenheit stehen würden, die man zu seiner Frau, zu seinen Kindern und seinen Brüdern hat. Der Bf. verfügt sohin über einen gewöhnlichen Wohnsitz in Österreich. Dem

widerspricht auch der Umstand nicht, dass er auch in Bosnien-Herzegowina gemeldet ist, weil es auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen ankommt.

Sohin hat der Bf. zu Unrecht eine Zollanmeldung zur vorübergehenden Verwendung abgegeben, weil die Voraussetzungen (Ansässigkeit im Drittstaat) nicht erfüllt waren, die Rechtsfolge des Art 234 Abs 2 ZK-DVO ist zu Recht eingetreten, Art 558, 561 ZK-DVO kann nicht angewendet werden.

Auch der Hinweis auf Art 561 ZK-DVO ist verfehlt, weil diese Bestimmung zwei Personen verlangt: Neben dem Verwender auch einen Zulassungsinhaber, der im Drittland ansässig ist, das ist auch nicht der Fall.

Überdies ist auch der – spätere – Hinweis des Bf. vom 4.4.2016, dass er am Tag der erstmaligen Einreise (15.3.; gemeint vermutlich 2015) gleichzeitig seinen gewöhnlichen Wohnsitz nach Bosnien-Herzegowina verlegt haben soll, unglaublich. Zum Ersten deswegen, weil diese Aussage im Widerspruch zu seinen (detaillierten) Aussagen in den Einvernahmen vor der Finanzpolizei und dem Zollamt Innsbruck steht. Und zum Zweiten deswegen, weil der Bf. von 21.11.1996 bis zum 3.3.2015 mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet war, danach mit Nebenwohnsitzen in [...] und [...]. In [...] ist er heute noch gemeldet. Daran hat sich nichts geändert. Überdies war auch über den angeblichen Übersiedlungszeitpunkt am 15.3.2015 bei seinem früheren Arbeitgeber beschäftigt und zwar bis zum 31.12.2015. Das gilt auch für seine Frau, die bis 2.11.2015 in Österreich beschäftigt war und die weiterhin an derselben Wohnadresse in Österreich gemeldet ist. Der Hinweis, dass das Auto schon wenige Tage nach der Ersteinreise nach Österreich und dem (taggleichen) Umzug nach Bosnien verkauft worden sein soll, wurde nicht belegt, hätte aber auf die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer ohnehin keinen Einfluss.

Der Bf. war sohin nicht berechtigt, ein drittländisches Fahrzeug in Österreich zu nützen, was zur Entstehung der Zollschuld führte. Fraglich ist nun, ob auch die EUST entstanden ist: Der österreichische Gesetzgeber regelt die Einfuhr in § 1 Z 3 UStG nur rudimentär, weil es für ihn schon ausreichend ist, dass ein Gegenstand in das Inland verbracht wird. Dass ein Gegenstand in das Inland verbracht wurde, steht zwar fest, allerdings wäre dieser Umstand nach Ansicht des Gerichts noch nicht ausreichend, jedenfalls eine Einfuhr schon als verwirklicht anzusehen; es handelt sich allenfalls um eine Voraussetzung, einen Einfuhrumsatz in der Folge auch tatsächlich verwirklichen zu können. Die Vorgaben der MwStSystRL bzgl des Einfuhrbegriffs werden durch den Gesetzgeber nicht durch nationale eigenständigen steuerliche Normen gestaltet, der auch den Ort der EUST-Entstehung einschließen würde, sondern lediglich durch den Verweis auf die zollrechtlichen Vorschriften in § 26 Abs 1 UStG, wobei der nationale Rechtsetzer eine „sinngemäße Anwendung“ der zollrechtlichen Vorschriften betont. Die Frage ist allerdings, ob die Steuerschuld schon beim Eintritt in die Union im EU-Eingangsstaat oder erst in Österreich entstanden ist. Die bescheiderlassende Behörde hat sich nämlich für die EUST

vom zollrechtlichen Gedanken leiten lassen, dass wegen der sinngemäßen Anwendbarkeit der zollrechtlichen Vorschriften auch Art 215 ZK für die EUST eine Wirksamkeit entfalte, was der hM in Österreich entspricht. Sie hat dadurch nicht festgestellt, dass die EUST auch in Österreich entstanden ist; sie hat aber die Erhebungskompetenz der öst. Zollbehörde für eine in einem anderen EU-Staat entstandene EUST bejaht.

Nach hL entsteht die Steuerschuld bei der Einfuhr aus einem Drittstaat im EU-Eingangsstaat, wenn dort zB das Verfahren der vorübergehenden Verwendung zu Unrecht in Anspruch genommen wird; Entstehung der Steuerschuld durch „nicht mehr unterliegen“; Art 71 Abs 1 UAbs 1 MwStSystRL; s auch *Bieber*, Der Einfuhrumsatz (2019) 492. Da die rechtlichen Voraussetzungen (Wohnsitz im Drittland) nicht erfüllt waren, unterlag der Gegenstand keinem besonderen Verfahren, die steuerschuldhemmende Wirkung konnte sohin beim Grenzübertritt im ersten EU-Staat (hier: Kroatien) nicht erreicht werden; der EuGH spricht vom Verlassen einer „Zone, [...] in der sich die erste innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft liegende Zollstelle befindet“ als den Zeitpunkt an, an die Steuerschuld entsteht; EuGH 29.4.2010, C-230/08, *Dansk Transport og Logistik* Rn 92, es sei denn, der Gegenstand befindet sich weiter in einem besonderen Verfahren oder ist sonst der faktischen Verfügbarkeit durch den Beteiligten entzogen; s EuGH 2.6.2016, C-226/14 und C-228/14, *Eurogate* ua; EuGH 10.7.2019, C-26/18, *FedEx*. Im konkreten Verfahren unterlag der Gegenstand schon in Kroatien weder einem besonderen Verfahren, noch war ihm sonst die Verfügung über den Gegenstand faktisch verwehrt (Gebrauch des PKWs). Sohin ist nach herrschender Auffassung die Steuerschuld unzweifelhaft in Kroatien entstanden. Die Erhebungskompetenz kommt aber der Zollbehörde in Österreich zu, wenn man die Anwendbarkeit des Art 215 UZK (Jetzt: Art 87 Abs 4 UZK) bejaht. Ob nun Art 87 Abs 4 UK (hier noch: Art 215 ZK) auch in EUST-Angelegenheiten anwendbar ist, war Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens des FG Düsseldorf; der Grund, weshalb das BFG das Verfahren hinsichtlich der EUST ausgesetzt hat. Der EuGH hat mit 3.3.2021, C-7/20, *VS gegen Hauptzollamt Münster* geantwortet: „Art. 71 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Einfuhrmehrwertsteuer für zollpflichtige Gegenstände in dem Mitgliedstaat entsteht, in dem ein Verstoß gegen eine Verpflichtung aus unionsrechtlichen Zollvorschriften festgestellt wurde, sofern die fraglichen Waren in diesem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten sind, auch wenn sie körperlich in einem anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt sind“. Über die Erhebungskompetenz iSd Art 87 Abs 4 UZK (hier noch Art 215 ZK) hat der EuGH nicht abgesprochen.

Der EuGH hat dazu aber, soweit bedingt erhellend, ausgeführt, dass zwar schon bei dem Verbringen über den ersten Mitgliedstaat der Union eine zollrechtliche Zuwiderhandlung zu vertreten war, sich dieser Rechtsbruch allerdings erst umsatzsteuerlich auswirke, dh die EUST entstehe, sobald der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat nachweislich in den Wirtschaftskreislauf eingetreten sei (EuGH, 3.3.2021, C-7/20, *VS* Rn 31). Sohin komme es nach

dem EuGH nicht auf den Zeitpunkt an, an dem ein Gegenstand einem „besonderen Verfahren“ nicht (mehr) unterliege, wie in Art 71 Abs 1 UAbs 1 MwStSystRL normiert ist. Ein zollrechtswidriges Gebrauchen eines Gegenstandes durch ein zu Unrecht in Anspruch genommenes besonderes Verfahren in einem oder in mehreren Mitgliedstaaten entfaltet nach Ansicht des EuGH einfuhrumsatzsteuerlich – ebenso wie eine ordnungsgemäße Inanspruchnahme eines besonderen Verfahrens – jedenfalls eine steueraussetzende Wirkung ab dem Verbringen an der EU-Außengrenze im ersten MS. Gleich wie bei einer ordnungsgemäßen Inanspruchnahme einer vorübergehenden Verwendung endet sohin auch bei einer vorschriftswidrigen Verbringung eines Gegenstandes die steueraussetzende Wirkung erst im endgültigen Bestimmungsland, wenn bzw. weil dort der Gegenstand in einen Wirtschaftskreislauf eingeht. Das Eingehen in den Wirtschaftskreislauf verlangt sohin bei der vorübergehenden Verwendung im Bestimmungsstaat nach Ansicht des EuGH, 3.3.2021, C-7/20, VS keine Verwirklichung umsatzsteuerlich relevanter Umsätze, wie etwa eine Lieferung oder sonstige Leistung, das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist ausreichend. Umgekehrt wird durch rechtswidriges Gebrauchen in mehreren MS noch kein Eingehen in den Wirtschaftskreislauf erkannt, wie der EuGH ebenso ausgesprochen hat, weil er die vorübergehende Verwendung in mehreren MS durch das Gebrauchen eines PKW noch nicht als steuerschuldauslösend erkannt hat. Dem BFG erschließt sich die Schlüssigkeit dieser Argumentation des EuGH zwar nicht, was aber nichts daran ändert, dass zwischen dem zit Urteil und dem hier zu entscheidenden Fall eine vollständige Deckungsgleichheit erkannt werden muss.

Zum Zeitpunkt des Entstehens der EUST am 18.3.2015 verfügte der Bf. über einen Wohnsitz in Österreich und nützte das Fahrzeug auch, er ist zuvor über Kroatien und Slowenien eingereist. Sohin ist die steuerliche Einfuhr, wenn man dem EuGH folgt, nicht im EU-Eintrittsstaat Kroatien, sondern in Österreich verwirklicht worden. Sohin kann die Frage, ob Art 215 UZK auch für die EUST greift, unbeantwortet bleiben, weil die Steuerschuld nicht Kroatien entstanden sein kann, obwohl der Gegenstand schon dort einem besonderen Verfahren nach Art 71 MwStSystRL nicht unterlag.

Aus den oa. Sach- und Rechtsgründen war der Beschwerde kein Erfolg beschieden; die EUST wurde zu Recht geltend gemacht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 in der stRsp des VwGH bislang das Eingehen in einen Wirtschaftsraum nicht als

steuerauslösend betrachtet wurde, da dieses Begriffsmerkmal weder der MwStSystRL noch dem UStG oder den zollrechtlichen Vorschriften zu entnehmen ist.

Salzburg, am 25. März 2021