

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 10. Juni 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 26. Mai 2011, Zi. 000, betreffend die Vorschreibung von Eingangsababen (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang

Das Zollamt Z. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 26. Mai 2011, GZ. 000, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke XY mit dem amtlichen Kennzeichen xxxx gemäß Art. 202 ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 2.080,20 Euro (650,00 Euro an Zoll sowie 1.430,20 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Bf. habe die Voraussetzungen für die formlose vorübergehende Verwendung eines drittäandischen unverzollten Fahrzeuges im Zollgebiet der Europäischen Union nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht erfüllt. Das Beförderungsmittel wäre im Zuge der Einreise gem. Art. 40 ZK zu gestellen und gem. Art. 59 ZK einem Zollverfahren zuzuführen gewesen, wobei die Zollanmeldung gem. Art. 61 Buchstabe a bzw. b ZK schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung hätte abgegeben werden müssen. Da das Fahrzeug weder gestellt noch formell zu einem Zollverfahren angemeldet worden sei, sei es vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden, wodurch die Einfuhrzollschuld nach Art. 202 ZK entstanden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 10. Juni 2011 brachte der Bf. vor, er sei 2009 Grenzgänger gewesen. Aufgrund seiner Montagetätigkeiten in der Schweiz, welche weit mehr als 60 Übernachtungen in der Schweiz erfordert hätten, habe er den Antrag auf Nichtrückkehr von mehr als 60 Tagen gemäß DBA Deutschland-Schweiz gestellt. Aufgrund dieser Tatsache sei er daher zollrechtlich wie eine Person zu behandeln,

die einen Wohnsitz in der Schweiz habe. Eine Zollschuld sei somit nicht entstanden. Außerdem sei bei der Berechnung des Fahrzeugwertes der außergewöhnlich hohe Kilometerstand nicht berücksichtigt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2013, GZ. 111, wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab.

Daraufhin brachte der Bf. beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung ein, es sei nicht richtig, dass er das Firmenfahrzeug privat und entgegen der sogenannten „Ermächtigungsregelung“ verwendet habe. Da es in der Schweiz üblich sei, vom Wohnsitz direkt zu den Baustellen zu fahren und er als bauleitender Monteur ein mit Maschinen und Werkzeugen ausgerüstetes Dienstfahrzeug besitze, handle es sich bei seinen Fahrten von seinem Nebenwohnsitz in Österreich zu den in der Schweiz gelegenen Baustellen ausschließlich um Dienstfahrten.

Übergangsbestimmungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) auf das Bundesfinanzgericht über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

II.) Sachverhalt

Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bf. ist deutscher Staatsbürger mit gewöhnlichem Wohnsitz (Hauptwohnsitz) in Deutschland und einem weiteren Wohnsitz (Nebenwohnsitz) in Österreich. Er war im Jahr 2009 bei einem im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Leiharbeitsunternehmen (Überlasser) als Leiharbeitskraft angestellt und wurde von diesem einem in der Schweiz ansässigen Unternehmen (Beschäftiger) zur Arbeitsleistung überlassen. Am 9. Dezember 2009 wurde der Bf. anlässlich seiner Einreise in das Zollgebiet der Union über die Zollstelle xx mit einem in der Schweiz zugelassenen PKW einer Kontrolle unterzogen.

Der verfahrensgegenständliche PKW der Marke XY wurde am 22. Februar 2008 von der hierfür zuständigen Behörde in der Schweiz für den Beschäftiger zugelassen. Der Bf. verwendete das Beförderungsmittel zu beruflichen Zwecken sowie für Fahrten zwischen seinem in Österreich gelegenen Nebenwohnsitz und seinem in der Schweiz gelegenen Arbeitsort.

Der Bf. legte sowohl eine Bestätigung des Überlassers vom 11. Dezember 2009 vor, dass er das vom Beschäftiger zur Verfügung gestellte Fahrzeug für private und geschäftliche Zwecke benutzen darf, als auch eine Bestätigung des Beschäftigers vom 5. Februar 2015 über die Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges, u.a. auch zur unentgeltlichen Verwendung für den Arbeitsweg. Weder im Arbeitsvertrag des Bf. mit dem Überlasser vom

7. September 2010 noch im Verleihvertrag zwischen Beschäftiger und Überlasser vom 7. September 2010 ist eine Berechtigung des Bf. zur Verwendung von Beförderungsmitteln vorgesehen.

Demgegenüber enthält eine im Abgabenverfahren vorgelegte - mit 4. Januar 2011 datierte und mit 4. Januar 2010 in Kraft getretene - Vereinbarung („Vertrag Firmenfahrzeug“) zwischen dem Beschäftiger und dem Bf. entsprechende Regelungen über die Benützung des Firmenfahrzeuges, u.a. auch einen Verzicht des Bf. auf die Privatnutzung des ihm zur Verfügung gestellten Beförderungsmittels.

III.) Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben und Vorbringen des Bf. sowie aus den von der Zollbehörde vorgelegten Verwaltungsakten.

IV.) Rechtslage

Gemäß Art. 137 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, können im Verfahren der vorübergehenden Verwendung 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.

Für die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln (Kapitel 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 geänderten Fassung, gelten gemäß Art. 555 Abs. 1 ZK-DVO 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.

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

Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO lautet:

„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 Art. 4 Nr. 2 ZK ist eine in der Gemeinschaft ansässige Person im Fall einer natürlichen Person eine Person, die in der Gemeinschaft ihren normalen Wohnsitz hat, im Fall einer juristischen Person oder Personenvereinigung eine Person, die in der Gemeinschaft ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder eine dauernde Niederlassung hat.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZolIR-DG) 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 Zollgebiets der Gemeinschaft aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt.

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind Zollschuldner:

- 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.

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

Nach Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. 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 (Absatz 2 leg. cit.).

Im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung bei Befördern der Waren bis zu einer Zollstelle oder einem anderen nach Art. 38 Abs. 1 Buchstabe a des Zollkodex bezeichneten oder zugelassenen Ort „konkludent“ durch Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden (Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a, zweiter Anstrich ZK-DVO; sog. konkludente Willensäußerung).

Sind die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllt, so gelten gemäß Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO die betreffenden Waren als im Sinne des Art. 63 ZK gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als (zum Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) überlassen, sobald die (konkludente) Willensäußerung im Sinne des Art. 233 erfolgt ist.

Gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO gelten, wenn sich bei einer Kontrolle ergibt, 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, diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

Der Abgabenbetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

V.) Rechtliche Erwägungen

Die Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b, 558 ZK-DVO ermöglichen die Überführung eines Beförderungsmittels in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung, weil hier von Anfang an klar ist, dass es nicht auf Dauer als Gemeinschaftsware im Zollgebiet der Europäischen Union verbleiben soll, sondern lediglich zu Transportzwecken dient. In diesem Fall ist das Beförderungsmittel gem. Art. 232 Abs. 2 ZK-DVO als zur Wiederausfuhr nach Beendigung der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO angemeldet zu sehen (vgl. Finanzgericht München 25.6.2009, 14 K 1929/08).

Im vorliegenden Fall wurde der in der Schweiz zugelassene Personenkraftwagen durch Passieren der Zollstelle an der Grenze am 9. Dezember 2009 formlos in das Zollgebiet der Union verbracht. Es ist daher zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 (hier: Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO - Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in Art. 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel) in diesem Zeitpunkt vorlagen.

Nach der vorliegenden Sach- und Beweislage ist dies aus folgenden Gründen nicht der Fall:

Der Bf., der das Fahrzeug anlässlich der Einfuhr verwendete, hatte seinen gewöhnlichen Wohnsitz zu diesen Zeitpunkten unbestritten in Deutschland und war somit im Zollgebiet der Union ansässig. Nach Art. 558 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO setzt allerdings die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel voraus, dass diese unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Union ansässigen Person verwendet werden.

Im Zeitpunkt des Passierens der Zollstelle waren daher nicht alle objektiven Voraussetzungen erfüllt, um den Personenkraftwagen durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführen zu können, da eben das Fahrzeug von einer im Zollgebiet ansässigen Person verwendet wurde.

Die Einreise mit einem im Drittland zugelassenen Fahrzeug durch eine in der Union ansässige Person stellt ein vorschriftswidriges Verbringen dar, wenn für das Fahrzeug keine ausdrückliche Zollanmeldung abgegeben wird (Witte, Zollkodex⁶, Art. 141 Rz 16).

Eine vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs war auch nach den Art. 559 bis 561 ZK-DVO aus folgenden Gründen unzulässig:

Zunächst ist im Beschwerdefall unbestritten, dass das Beförderungsmittel nicht im Sinne der Definition des Art. 555 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO gewerblich, also zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren verwendet wurde, sondern zum „eigenen Gebrauch“ gemäß Buchstabe b der zuletzt zitierten Bestimmung.

Nach Art. 561 Abs. 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden ZK-DVO sind mehrere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Zollstelle die Einbringung eines Fahrzeuges, das nicht Gemeinschaftsware und zur Wiederausfuhr bestimmt ist (Art. 137 ZK) zulassen kann. Zu diesen Voraussetzungen gehört zunächst allgemein, dass die im Zollgebiet der Union ansässige Person, die das Fahrzeug in das Zollgebiet verbringt, Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist oder von ihr anderweitig zur Verwendung ermächtigt wurde. Das Fahrzeug muss der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person gehören und soll von der im Zollgebiet der Union ansässigen natürlichen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden.

Die Verwendung zum eigenen Gebrauch ist allerdings im Hinblick auf Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO auf Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt sind. Zudem muss die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen sein. Auch die vorgelegten Bestätigungen sowohl des Überlassers vom 11. Dezember 2009 (dass der Bf. das vom Beschäftiger zur Verfügung gestellte Fahrzeug für private und geschäftliche Zwecke benutzen darf) als auch des Beschäftigers vom 5. Februar 2015

(über die Zurverfügungstellung eines Firmenfahrzeuges, u.a. auch zur unentgeltlichen Verwendung für den Arbeitsweg) sowie die mit 4. Januar 2010 in Kraft getretenen Vereinbarung („Vertrag Firmenfahrzeug“) zwischen dem Beschäftiger und dem Bf. können das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Anstellungsvertrag nicht ersetzen.

Eine entsprechende Einschränkung der Bewilligung der vorübergehenden Verwendung für Fahrzeuge zum privaten Gebrauch durch Angestellte war auch bereits vor der Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung im Jahr 2001 (mit Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001) in der Vorgängerregelung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO, in Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO, enthalten.

Auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH), der ähnlich gelagerte Fälle ebenfalls unter den Zollschuldtatbestand des Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK subsumierte, wird verwiesen. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0110, zu Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO näher ausgeführt, dass die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeuges zum privaten Gebrauch das kumulative Vorliegen aller in dieser Bestimmung angeführten Tatbestandselemente voraussetzt und demnach eine der Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges ist, dass die private Verwendung im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist. Auch eine der Behörde vorgelegte „Bestätigung“ des Arbeitgebers, wonach der Beschwerdeführer angewiesen ist, das Fahrzeug für Dienstfahrten zu verwenden und er berechtigt ist, das Fahrzeug für private Fahrten nur in Ausnahmefällen zu verwenden, kann das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Anstellungsvertrag nicht ersetzen (vgl. auch VwGH 30.09.2004, 2004/16/0113).

Nach dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) vom 7. März 2013 in der Rechtssache C-182/12, Gábor Fekete, ist Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO dahin auszulegen, dass für ein Beförderungsmittel, das von einer im Zollgebiet der Europäischen Union ansässigen natürlichen Person zum eigenen Gebrauch verwendet wird, die in dieser Bestimmung vorgesehene vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben nur bewilligt werden kann, wenn dieser eigene Gebrauch in einem zwischen dieser Person und dem außerhalb dieses Gebiets ansässigen Eigentümer des Fahrzeugs geschlossenen Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Begründend führt der Gerichtshof aus, dass nach dem Wortlaut von Art. 561 Abs. 2 Unterabs. 1 ZK-DVO im Rahmen dieser Bestimmung die Bewilligung einer vollständigen Befreiung von den Einfuhrabgaben von der Voraussetzung abhängt, dass die natürliche Person entweder bei dem außerhalb dieses Gebiets ansässigen Eigentümer des Beförderungsmittels angestellt oder vom Eigentümer des Beförderungsmittels „anderweitig ... ermächtigt“ ist. Für den Fall einer Verwendung des Fahrzeugs zum eigenen Gebrauch stellt Abs. 2 dieses Artikels indessen klar, dass eigener Gebrauch gestattet ist, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen ist (Randnr. 22).

Aus der Zusammenschau dieser beiden Absätze ergibt sich somit, dass die betreffende Person zwar „anderweitig“ vom Eigentümer zu einer gewerblichen Verwendung „ermächtigt“ werden kann, um die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO zu erlangen, dass dies jedoch bei der Verwendung zum eigenen Gebrauch nicht der Fall ist, die nur im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses geschehen kann und zwingend im Anstellungsvertrag vorgesehen sein muss (Randnr. 23).

Die dem Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO entsprechenden Artikel in der vor Inkrafttreten der Verordnung Nr. 993/2001 geltenden Fassung ... machten aber ebenfalls die Bewilligung der vollständigen Befreiung eines eingeführten Fahrzeugs von den Einfuhrabgaben im Fall einer privaten Verwendung durch eine in der Union ansässige Person, die nicht dessen Eigentümer ist, von der Voraussetzung abhängig, dass diese Person durch einen Anstellungsvertrag an den Eigentümer gebunden ist und die private Verwendung in diesem Anstellungsvertrag vorgesehen ist (Randnr. 25).

Dies bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall, dass die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben nur bewilligt werden kann, wenn die Verwendungsberechtigung des Bf. zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag zwischen dem Bf. und dem Fahrzeugeigentümer vorgesehen ist.

Ein Anstellungsvertrag, in dem eine solche Verwendungsberechtigung hätte geregelt werden können, besteht mit dem Überlasser, der allerdings nicht Eigentümer des gegenständlichen Fahrzeuges ist.

Die Vereinbarung zwischen dem Beschäftigerunternehmen und dem Bf. über die Benützung des Firmenfahrzeuges ist kein Anstellungsvertrag und vermag als „anderweitige Ermächtigung“ das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Angestelltenvertrag nicht zu ersetzen. Sie trat zudem nach dem Willen der Vertragsparteien erst am 4. Jänner 2010 in Kraft, also erst nach dem von der Zollbehörde angenommenen Zeitpunkt der Zollschuldentstehung im Dezember 2009.

Im Beschwerdefall konnte somit keine in einem Anstellungsvertrag vorgesehene Verwendungsberechtigung zum eigenen Gebrauch vorgewiesen werden.

Die vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs nach der Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO war daher im Zeitpunkt des Verbringens des PKW in das Zollgebiet der Union unzulässig.

Es liegt auch kein in den Art. 559 oder 560 ZK-DVO genannter Tatbestand vor.

War die vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs im Beschwerdefall unzulässig, dann handelte es sich nicht um ein in Art. 558 bis 561 genanntes Beförderungsmittel im Sinne des Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO. Demnach konnte auch die Fiktion des Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO über die Gestellung und Überlassung nicht greifen.

Da sich bei einer Kontrolle ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgte, ohne dass der verbrachte PKW die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllte, galt diese Ware gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht

mit der Folge, dass die Zollschuld für das Fahrzeug nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstand.

Der maßgebliche Zeitpunkt der Zollschuldentstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK). Im Beschwerdefall entstand die Zollschuld somit bereits im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a dritter Anstrich ZK-DVO (Passieren der Zollstelle) anlässlich der Einreise des Bf. mit dem gegenständlichen Beförderungsmittel in das Zollgebiet am 9. Dezember 2009.

Die Erhebung von Eingangsabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) ist vom sachlichen Anwendungsbereich des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland - Schweiz nicht umfasst. Ein näheres Eingehen auf das damit in Zusammenhang stehende Vorbringen des Bf. konnte daher unterbleiben.

Der Bf. brachte auch vor, dass bei der Berechnung des Fahrzeugwertes der außergewöhnlich hohe Kilometerstand nicht berücksichtigt worden sei. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde ihm daher die Fahrzeuggbewertung der Zollbehörde, welche die Grundlage für den herangezogenen Zollwert in der Höhe von 6.500,00 Euro bildete, zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

Da sich der Bf. dazu nicht mehr äußerte, bestehen hinsichtlich der Zollwertermittlung auch für das Bundesfinanzgericht keine derart begründeten Zweifel, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch der Bf. keine solchen begründeten Zweifel so überzeugend darlegte, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

Hinsichtlich der Höhe der vorgeschriebenen Abgaben sowie deren Bemessungsgrundlagen und Berechnung wird auf den Abgabenbescheid vom 26. Mai 2011 und die diesem Bescheid angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Abschließend wird auf die diesem Erkenntnis beigeschlossene Durchführungsverordnung (EU) 2015/234 der Kommission vom 13. Februar 2015 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 hinsichtlich der vorübergehenden Verwendung von Beförderungsmitteln, die dazu bestimmt sind, von einer natürlichen Person mit Wohnsitz im Zollgebiet der Union genutzt zu werden (Amtsblatt der Europäischen Union L 39/13 vom 14. Februar 2015) hingewiesen, mit der Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO mit Wirksamkeit 1. Mai 2015 geändert wird.

VI.) Revisionszulassung

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in den rechtlichen Erwägungen wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie des Gerichtshofes der Europäischen Union stützen.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Linz, am 24. Februar 2015