

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Eckert Löb & Partner Rechtsanwälte GmbH, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 26. Februar 2002, GZ. aa, betreffend Zollschuld, entschieden:

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Bf. hat am 24. August 1999 den Personenkraftwagen der Marke P. als eingangsabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeführt und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der zuviel entrichtete Abgabenbetrag wird gutgeschrieben.

Ansonsten wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 13. Juni 2001, Zahl: bb, wurden dem Bf., weil er das Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen habe, die Abgaben für den Personenkraftwagen der Marke P. gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgegesetz – ZollR-DG, BGBl. Nr. 659/1994, vorgeschrieben. Zusätzlich erfolgte die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG.

Begründet wurde die Entscheidung damit, es sei erwiesen, dass der zu 30% an der Firma P. (mit Sitz in der Schweiz) beteiligte Bf., der im verfahrensrelevanten Zeitraum seinen gewöhnlichen oder normalen Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft gehabt habe, zwar für diese Firma eine Vertriebstätigkeit ausgeübt habe, jedoch nicht Angestellter oder Organ des Unternehmens gewesen sei. Für das vom nunmehrigen Bf. in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebrachte und auf die Firma P. in der Schweiz zugelassene Fahrzeug sei die Zollanmeldung durch eine andere Form der Willensäußerung nicht rechtmäßig erfolgt und daher das Kraftfahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 16. Juli 2001. Der Bf., vertreten durch Dr. Gerhard Eckert, Rechtsanwalts GmbH, Mariahilfer Straße 1 B, 1060 Wien, brachte im Wesentlichen vor, er habe die Zusage der Firma P. gehabt, nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten als Geschäftsführer tätig werden zu können. Der Bf. sei somit faktischer Geschäftsführer und damit auch Angestellter der Firma P. gewesen. Da der Bf. zum fraglichen Zeitpunkt auch bei der Firma C. in Österreich angestellt und es ihm daher untersagt gewesen sei, ein Angestelltenverhältnis zu einem weiteren Unternehmen zu begründen, habe nur mit einem faktischen Anstellungsverhältnis ein Verstoß gegen den Anstellungsvertrag bei der Firma C. verhindert werden können. Weiters könne die Behörde nicht belegen, dass das Fahrzeug im März 1999 nach Österreich eingebracht worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2002, Zahl: aa, wurde der Spruch des bekämpften Bescheides bezüglich der Einbringung des Fahrzeugs auf den Zeitraum 5. Jänner 1999 bis 1. April 2001 abgeändert; ansonsten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die bescheiderlassende Behörde stützte ihre Entscheidung darauf, dass das geltend gemachte faktische Angestelltenverhältnis mangels Vorliegens eines entsprechenden Vertrages oder einer entsprechenden Bestätigung des Dienstgebers nicht ausreiche, als

erfüllte Voraussetzung für die Gewährung der Zollbegünstigung (formlose Überführung eines Fahrzeuges in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung) gewertet zu werden.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 2. April 2002 wird vorerst bekannt gegeben, dass die Dr. Gerhard Eckert Rechtsanwälte GmbH ihre Firma in Eckert Löb & Partner Rechtsanwälte GmbH geändert habe und das Vollmachtsverhältnis unverändert aufrecht bleibe. Als Beschwerdegründe werden mangelnde Sachverhaltsfeststellungen, unrichtige rechtliche Beurteilung und unzweckmäßige Ermessensausübung geltend gemacht. Der Bf. verweist darauf, dass ein faktischer Geschäftsführer einem formell bestellten Geschäftsführer gleichgestellt sei und dass die belangte Behörde nicht dargelegt habe, weshalb im Bereich des Zollrechts diese Gleichstellung nicht gelten sollte. Es werde lediglich auf eine formale Voraussetzung abgestellt, dies entspreche nicht den vom Gesetz verfolgten Intentionen. Es sei entgegen der Ansicht des Hauptzollamtes Wien ausschließlich auf die tatsächlichen Gegebenheiten (wirtschaftliche Betrachtungsweise) abzustellen. Das Gesetz sehe nicht vor und somit sei auch nicht erkennbar gewesen, dass der Nachweis der Beschäftigung durch einen Anstellungsvertrag zu erbringen gewesen wäre. Eine Bestätigung könne jedoch beigebracht werden. Hätte die belangte Behörde den Bf. betreffend des Anstellungsverhältnisses näher befragt, hätte die Behörde im Sinne des Vorbringens zu entscheiden gehabt. Die Berufungsvorentscheidung weise zudem gravierende Mängel auf, auch sei der Bf. in seinem Vertrauen erschüttert worden, da er sich bei der zuständigen Behörde erkundigt habe. Des Weiteren sei die verfahrensgegenständliche Bestimmung EU-rechtswidrig, was auch der EuGH festgestellt habe.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2004, GZ. ZRV/0321-Z3K/02, wurde der Bf. ersucht, das Beschwerdevorbringen begründende Unterlagen innerhalb einer Frist von zwei Wochen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 hat der Vertreter des Bf. ein Protokoll über die im Jahre 1999 durchgeführten Aktivitäten vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 137 ZK 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. Bei der vorübergehenden Verwendung handelt es sich um ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung (Art. 84 Abs. 1 Buchstabe b) ZK). Gemäß Art. 85 ZK in Verbindung mit Art. 691 ff der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-DVO, ZK-DVO) bedarf es für das angesprochene Zollverfahren einer Bewilligung durch die Zollbehörden, wobei dieser grundsätzlich ein schriftlicher Antrag des Beteiligten vorzunehmen hat.

Gemäß Art. 719 Abs. 1 ZK-DVO wird die vorübergehende Verwendung für Straßenfahrzeuge zum privaten Gebrauch bewilligt. Gemäß Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO unterliegt die Bewilligung nach Abs. 1 der Voraussetzung, dass die Fahrzeuge

- a) von außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Personen eingeführt werden
- b) von diesen Personen privat verwendet werden
- c) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind. In Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge Eigentum einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person sind.

Abweichend von Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO kann die Zollstelle zulassen, dass eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Person, die Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist, ein Fahrzeug, das Eigentum der letztgenannten Person ist, in dieses Zollgebiet einführt und dort privat oder zur Ausübung einer entgeltlichen Tätigkeit (ausgenommen gewerbliche Tätigkeit) verwendet, wenn dies im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist (Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO). Somit ist für die Bewilligung im Sinne des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO – neben den anderen Voraussetzungen - das Bestehen eines Angestelltenverhältnisses und das Vorhandensein eines entsprechenden Vertrages erforderlich.

Gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO können für die in Art. 718 bis 725 ZK-DVO genannten Beförderungsmittel Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO nach Maßgabe von Art. 698 und Art. 735 ZK-DVO abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden.

Gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a) zweiter Anstrich ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO durch das Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge ohne Angabe einer spontanen Zollanmeldung abgegeben werden.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3 ZK entsteht die Zollschuld für die Person, welche eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzieht. Die zollamtliche Überwachung beinhaltet gemäß Art. 4 Nummer 13 ZK allgemeine Maßnahmen zur Einhaltung des Zollrechts. Gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK unterliegen Waren vom Zeitpunkt des Verbringens ins Zollgebiet an der zollamtlichen Überwachung. Eine Ware wird der zollamtlichen Überwachung entzogen, wenn ein Tun oder Unterlassen zur Folge hat, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht weiter durchgeführt werden können.

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger, sein gewöhnlicher Wohnsitz im Sinne der Zollvorschriften war zum maßgeblichen Zeitpunkt unbestritten in W. und somit der Bf. innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässig. Eine Bewilligungsmöglichkeit der vorübergehenden Verwendung im Sinne des Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO war daher nicht gegeben.

Der Bf. war zum maßgeblichen Zeitpunkt Angestellter der Firma C. in W.. Daneben war er Aktionär (Anteil von 30%) an der in der Schweiz ansässigen Firma P. (eine Kopie des diesbezüglichen Aktien-Zertifikates wurde vorgelegt). Die Firma P. in der Schweiz wurde laut niederschriftlicher Aussage des Bf. am 21. August 2000 vor dem Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien mit dem Zweck gegründet, gemeinsam mit dem "*Geschäftsführer der österreichischen Firma Ps. einen Vertrieb in der Schweiz zu eröffnen.*" Im Zuge der Einvernahme durch das Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde I Instanz gab der Bf. am 17. Mai 2001 niederschriftlich an, dass die Tätigkeit für die Firma P. die Erhebung aller Fakten umfasst habe, um eine geschäftliche Basis zu schaffen. Deswegen sei es notwendig gewesen, das geschäftliche Umfeld zu erkunden, Kooperationen einzugehen und die Akzeptanz der Produkte zu überprüfen. Im Rahmen der Tätigkeit sei er kein Angestellter gewesen, habe kein Gehalt bezogen und auch keine Honorarnoten gelegt. Allerdings habe er die Zusage gehabt, einer der Geschäftsführer zu werden, sobald sich die Firma etabliert habe. In der genannten Einvernahme gab der Bf. auch an, dass das Kraftfahrzeug der Marke P. im Zeitraum 5. Jänner 1999 bis 1. April 2000 von ihm verwendet worden sei. Er wisse jedenfalls, dass er mit dem Fahrzeug nach Österreich eingereist sei. Dies wird vom Bf. nicht bestritten. Bezuglich des Einreisezeitpunktes führte der Bf. aus, dass dieser vermutlich im 1. Quartal 1999 gewesen sei, jedoch sei er sich dessen nicht mehr sicher.

Strittig im betreffenden Fall war die Frage, ob der Bf. im betreffenden Zeitraum Angestellter der schweizerischen Firma P. bei Bestehen eines Arbeitsvertrages gewesen ist und somit die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO gegeben waren und daraus folgend, ob die Zollanmeldung durch eine andere Form der Willensäußerung zu Recht erfolgt war.

Der Vertreter des Bf. führte in der Berufungsschrift unter anderem aus, dass es auf Grund des bestehenden Anstellungsverhältnisses zur Firma C. in W. untersagt gewesen sei, ein weiteres (formelles) Anstellungs- und Organverhältnis zu begründen. In der Beschwerdeschrift vom 2. April 2002 wird lediglich in Aussicht gestellt, der Bf. werde mit großer Wahrscheinlichkeit in der Lage sein, eine Bestätigung über die seinerzeitige Beschäftigung beizubringen.

Obwohl im bisherigen Verfahrensablauf niemals die Existenz eines Arbeitsvertrages angedeutet, vielmehr sogar dargelegt wurde, warum kein formelles Anstellungsverhältnis begründet werden konnte, wurde mittels Telefax vom 22. Jänner 2003 ein als Arbeitsvertrag bezeichnetes Dokument übermittelt. Der Arbeitsvertrag ist mit 16. Dezember 1998 datiert und wurde von beiden Vertragsparteien, der schweizerischen Firma P. und dem Bf., unterzeichnet. Unter Berücksichtigung des angegebenen Motivs für das Nichtbegründen eines formellen Anstellungsverhältnisses und der Tatsache, dass das Existieren eines Arbeitsvertrages, der mit 16. Dezember 1998 datiert und vom Bf. unterzeichnet ist und somit zumindest dessen Bestehen dem Bf. während des gesamten Verfahrensablaufes bekannt gewesen sein musste, niemals erwähnt wurde, lassen die Existenz des Vertrages zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung und den Wahrheitsgehalt des Vertrages selbst nicht sehr glaubwürdig erscheinen.

Ohne jedoch zu beurteilen, ob es sich bei dem vorgelegten Arbeitsvertrag um eine Scheinhandlung im Sinne des § 23 BAO, die für die Erhebung der Abgaben ohne Bedeutung wäre, handelt oder nicht, konnte aus folgenden Gründen die Beschwerde nicht durchdringen:

Der Bf. hat am 21. August 2000 vor dem Finanzamt für den 21. und 22. Bezirk in Wien niederschriftlich Folgendes angegeben: *"Auf Grund eines sich verschlechternden Gesundheitszustandes des Herrn P. in der Aufbauphase sahen wir uns gezwungen, das Unternehmen ohne Aufnahme einer Geschäftstätigkeit zu liquidieren. Geschäftsführer der schweizer Firma war ein gewisser P. K."* Im Zuge der bereits genannten Einvernahme am 17. Mai 2001 durch das Hauptzollamt Wien hat der Bf. angegeben, dass er kein Angestellter des schweizerischen Unternehmens gewesen sei, kein Gehalt bezogen und auch keine

Honorarnoten gelegt habe, jedoch die Zusage gehabt habe, Geschäftsführer zu werden sobald sich die Firma etabliert habe.

Ebenso wurde in der Berufungsschrift vorgebracht, der Bf. habe die Zusage gehabt, nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten als Geschäftsführer tätig werden zu können.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass im bisherigen Verfahrensverlauf einerseits angegeben wurde, der Bf. sei kein Angestellter der Firma P. gewesen anderseits behauptet wurde, der Bf. habe die Zusage gehabt, nach Abschluss der Vorbereitungsarbeiten, die Geschäftsführung übernehmen zu können. Unbestritten ist im Verfahren die Tatsache, dass das schweizerische Unternehmen vor Aufnahme seiner eigentlichen Tätigkeit liquidiert wurde und laut Aussage des Bf. als Geschäftsführer ein "*gewisser P. K.*" fungiert habe. Die Behauptung, der Bf. sei von Beginn an faktischer Geschäftsführer und somit im abgaberelevanten Zeitraum Angestellter der Firma P. gewesen, wurde erst in der Berufungs- und Beschwerdeschrift vorgebracht.

Im vorgelegten Arbeitsvertrag kommt auch zum Ausdruck, dass dem Bf. nach erfolgreicher Markteinführung die Funktion Vertriebsleitung und Geschäftsführung in Aussicht gestellt werde. Das in Aussicht Stellen einer möglichen Funktion nach erfolgreicher Markteinführung oder Etablierung des Unternehmens, die unbestrittenweise nicht stattgefunden hat, ist nicht gleichzustellen mit der faktischen Geschäftsführung eines Unternehmens. Es kann daraus weder der zwingende Schluss gezogen werden, nach erfolgreicher Markteinführung oder Etablierung des Unternehmens als Geschäftsführer tätig werden zu können, noch lässt sich daraus die Funktion des faktischen Geschäftsführers während der Aufbauphase ableiten (überdies war laut Aussage des Bf. mit Herrn P. K. ein Geschäftsführer bestellt).

Die Inanspruchnahme der vorübergehenden Verwendung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO ist entgegen der Auffassung des Bf. von der Existenz eines Anstellungsvertrages abhängig. Der Verordnungsgeber hat ausdrücklich auf den Begriff "Anstellungsvertrag" abgestellt; für die wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt somit kein Raum. Es wäre ansonsten auch unmöglich, die Verwendung eines Kraftfahrzeuges ausdrücklich in diesem vorzusehen (das Nichtvorhandensein eines Anstellungsvertrages steht der vorübergehenden Verwendung im Sinne des genannten Artikels entgegen). Es war daher anhand des nachträglich vorgelegten Arbeitsvertrages zu beurteilen, ob der Bf. im maßgeblichen Zeitraum Angestellter des schweizerischen Unternehmens gewesen ist. Aus dem nachträglich vorgelegten und somit der belangten Behörde nicht zur Verfügung gestandenen Arbeitsvertrag geht hervor, dass der Bf. als **Unternehmensberater** für die "*Ist-Analyse des Marktes für integrierte Warenbewirtschaftungs Systeme, sowie die Analyse*

des Anforderungsprofiles an diese Lösungen eingesetzt" wird. Bei einem Unternehmensberater handelt es sich um eine selbständige Person, die kein Dienst- oder Anstellungsverhältnis mit dem Auftraggeber begründet.

Selbst wenn man den Inhalt des vorgelegten Vertrages unter Zugrundelegung der im Berufungs- und Beschwerdeverfahren behaupteten Tätigkeit (Geschäftsführer) beurteilt hätte oder der Status eines Unternehmensberaters unklar gewesen wäre, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hat mit Urteil vom 03.06.1986, Rs 66/85 bezüglich des Art. 48 Abs. 4 EWG-Vertrages betreffend des Begriffes "Arbeitnehmer" festgestellt, dass das wesentliche Merkmal eines Arbeitsverhältnisses darin bestehe, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält. Maßgebend für das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses sind somit unter anderem die Weisungsgebundenheit und der Erhalt einer Vergütung. Mit Ausnahme des vorgelegten Arbeitsvertrages wurden seitens des Bf. keine Angaben betreffend der Art der Weisungsgebundenheit getätigt. Einzig der Punkt III des vorgelegten Arbeitsvertrages enthält Weisungsregelungen; dieser lautet: *"Das vorliegende Arbeitsverhältnis beginnt am 1.01.1999."* Der Bf. *"ist an die Weisungen der Geschäftsführung gebunden und verpflichtet der Geschäftsleitung über seine Aktivitäten laufend und in regelmäßigen Abständen zu berichten."* Der Bf. *"hat eine Mindestarbeitszeit von 30 Stunden pro Woche zu erbringen, wobei ein jährlicher Durchrechnungszeitraum heranzuziehen ist."* Unter Berücksichtigung des Beschwerdevorbringens, der Bf. sei faktischer Geschäftsführer gewesen, führt sich der erste Teil der Bestimmung selbst ad absurdum. Der Bf. wäre somit auch an seine eigenen Weisungen gebunden gewesen und hätte auch die Verpflichtung gehabt, sich selbst über seine Aktivitäten zu berichten. Die in Punkt III enthaltenen Bestimmungen und der Inhalt des mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 vorgelegten Protokolls für das Kalenderjahr 1999 sind Ausfluss eines sachlichen Weisungsrechtes. Aus der Verpflichtung zum Informationsaustausch ergibt sich kein Dienstverhältnis. Das sachliche Weisungsrecht kann sowohl bei einer selbständigen als auch bei einer nicht selbständigen Tätigkeit vorkommen. Das Fehlen eines persönlichen Weisungsrechtes spricht eher gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses. Da die vom Bf. angegebene bzw. im vorgelegten Vertrag angeführte Tätigkeit die eines höher qualifizierten Angestellten entsprochen hätte, konnte aus der Regelung bezüglich der Mindestarbeitszeit nichts für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gewonnen werden, zumal dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bei derartigen Tätigkeiten keine wesentliche

Bedeutung zukommt. Der vorgelegte Vertrag enthält in Punkt VI Bestimmungen bezüglich des Gehaltes; diese besagt: Der Bf. „erhält eine ausschließlich erfolgsbezogene Entlohnung. Diese wird im Einzelfall im Einvernehmen zwischen“ der Firma P. und dem Bf. „festgelegt. Für darüber hinausgehende Spesen erfolgt der Kostenersatz gegen Nachweis“. Der Aussage des Bf. beim Hauptzollamt Wien (Niederschrift vom 17. Mai 2001) und den Ausführungen in der Berufungsschrift ist zu entnehmen, dass der Bf. kein Gehalt bezogen und keine Honorarnoten gelegt habe. Die getätigten Aussagen widersprechen nicht dem Inhalt des Vertrages. Selbst bei einem Widerspruch zum Vertragsinhalt wäre die tatsächliche Handhabung (keine Entlohnung) maßgeblich gewesen. Das Kriterium der Vergütung war somit im betreffenden Fall nicht gegeben.

In Punkt IV des Vertrages wird bestimmt, dass „eine fristlose Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch“ die Firma P. „bei Vorliegen einer Voraussetzung des § 27 Angestelltengesetz zulässig“ ist. Obwohl es sich bei dem vorgelegten Vertrag um eine Vereinbarung des Bf. mit einem schweizerischen Unternehmen handeln soll, kann auf Grund der Bezeichnung und der Art der Gliederung nicht ausgeschlossen werden, dass mit der genannten Norm nicht die Bestimmung des (österreichischen) Angestelltengesetzes gemeint ist; § 27 des österreichischen Angestelltengesetzes enthält Regelungen betreffend die vorzeitige Entlassung.

Die fehlenden Bestimmungen betreffend Urlaubsgeld und Urlaubsregelungen, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen sprechen vielmehr für ein Unternehmerrisiko und somit gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der dargestellten Erwägungen, die vielmehr gegen als für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sprechen, wird es als erwiesen erachtet, dass der Bf. - abgestellt auf den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung - nicht Angestellter des schweizerischen Unternehmens gewesen ist. Die Voraussetzungen für die Erteilung der Bewilligung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO waren somit nicht gegeben.

Bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem Ausmaß von mehr als 25% (die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer

unmittelbaren Beteiligung gleich) würden nach nationalen Vorschriften die Gehälter Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen. Der Bf. war zum maßgeblichen Zeitpunkt bei der Firma C. in Wien beschäftigt; den vorliegenden Unterlagen konnte auch keinerlei Hinweis entnommen werden, dass es sich dabei nicht um eine Beschäftigung in vollem Ausmaß gehandelt hat. Das Verrichten von Arbeiten für mehrere Arbeitgeber spricht gegen ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich. Dies führt bei einer Mehrzahl von Arbeitgebern zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bf., die Behörde habe es unterlassen, die Umstände hinsichtlich seiner Anstellung und Form der Tätigkeit in ausreichendem Umfang zu erheben, infolgedessen die Behörde ihre Verpflichtung zur amtswegigen Wahrheitsfindung verletzt habe, wird Folgendes festgehalten:

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Bei Sachverhaltselementen, die ihre Wurzeln im Ausland haben, liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159). Diesfalls besteht im Hinblick auf die geringeren behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 30.05.1995, 91/13/0248). Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Insbesondere gilt dies in Fällen, in denen wie etwa von den Schweizer Behörden eine Rechtshilfe in Abgabensachen nicht entsprechend geleistet wird (VwGH 31.05.2000, 97/13/0039).

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgetreu offen zu legen. Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159). Dieser Beweislast ist der Bf. im Verfahren vor der belangten Behörde nicht nachgekommen. Der Einwand der Verletzung der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit geht folglich ins Leere.

Bezüglich des Vorbringens, der Bf. habe sich bei der zuständigen Behörde erkundigt und darauf vertraut, die Auskunft sei verbindlich, ist Folgendes fest zu halten: Der Grundsatz von Treu und Glauben wird im Abgabenrecht allgemein anerkannt. Unter diesem Grundsatz versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 14.10.1992, 90/13/0009). Grundsätzlich sind Auskünfte durch die Behörde nicht verbindlich. Der Grundsatz von Treu und Glauben wird vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sein.

Dies wird insbesondere voraussetzen:

- eine Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde
- dass die Unrichtigkeit der Auskunft dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter nicht erkennbar war
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft
- hieraus entstehender (bzw. drohender) Vertrauensschaden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen wird (Ritz, BAO, § 114 Tz 11).

Besonders gilt aber für eine Auskunft in Bezug auf einen künftigen Sachverhalt, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nur dann anwendbar ist, wenn der Anfrage zugrunde liegende Sachverhalt nicht wesentlich von dem tatsächlich eingetretenen Sachverhalt abweicht. Weiters dürfen vom Anfragenden auch nicht wesentliche Umstände, die für eine rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes unabdingbare Voraussetzung sind, verschwiegen worden sein.

Die Auskunft der zuständigen Behörde war rechtmäßig. Aus der Aktennotiz "cc" des Bf. geht nicht hervor, dass eine vorübergehende Verwendung eines Kraftfahrzeuges bei Nichtbestehen eines Dienstverhältnisses zulässig sei. Ebenfalls lässt sich aus der in der Aktennotiz genannten "Vertriebstätigkeit" nicht ableiten, dass die Verwendung eines außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft zugelassenen Kraftfahrzeugs durch jemand, der nicht Angestellter einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist, möglich ist. Lediglich der Umstand, dass der Bf. das Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses nicht nachweisen konnte, führt dazu, dass die Abgaben vorgeschrieben worden sind. Daher kann auch kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erkannt werden.

Bezüglich des Vorbringens in der Beschwerdeschrift, in der Zwischenzeit sei eine Entscheidung des EuGH veröffentlicht worden, wonach die verfahrensgegenständliche Bestimmung als EU-rechtswidrig festgestellt worden sei, ist festzuhalten, dass für einen Beweisantrag vor allem die Angabe des Beweismittels und des Beweisthemas entscheidend ist, also die Tatsachen und Punkte, die durch das angegebene Beweismittel geklärt werden sollen (VwGH 31.05.1995, 90/14/0223). Die Angabe in der Beschwerdeschrift "*...eine Entscheidung des EuGH veröffentlicht, wonach die hier verfahrensgegenständliche Bestimmung als EU-rechtswidrig festgestellt wurde*" lässt weder auf das Beweismittel noch auf das Beweisthema einen Rückschluss zu, so dass kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vorliegt.

Da die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO nicht gegeben waren, war der Bf. nicht berechtigt, den streitgegenständlichen Personenkraftwagen im Rahmen des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung formlos in das Zollgebiet der Gemeinschaft einzubringen. Er hätte anlässlich der Einbringung zumindest eine mündliche Zollanmeldung abgeben müssen.

Da der Bf. eine Zollanmeldung unterließ, hat er das Kraftfahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen. Dadurch ist die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 ZK entstanden.

Auf Grund der Aussagen des Bf., die in der Beschwerde nicht bestritten werden, steht fest, dass er im Zeitraum 5. Jänner 1999 bis 1. April 2000 den Personenkraftwagen der Marke P. verwendet hat und diesen zumindest einmal im Rahmen der vorübergehenden Verwendung formlos nach Österreich verbracht hat. Die Einreise sei laut Angabe des Bf. vermutlich im 1. Quartal 1999 erfolgt, jedoch sei er sich bezüglich des Zeitpunktes nicht mehr sicher. Aus der Rechnung der Firma Po. an den Bf. vom 31. August 1999 geht hervor, dass am 24. August 1999 die Aufnahme des verfahrensgegenständlichen Kraftfahrzeuges zur Durchführung von Servicearbeiten erfolgt ist. Die Tatsache der Durchführung von Wartungsarbeiten im Anwendungsgebiet stellt einen Anhaltspunkt für den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung dar und es war somit auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Der Spruch der bekämpften Berufungsvorentscheidung war entsprechend zu ändern und eine Neuberechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorzunehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnung der Abgabenerhöhung:

Zinszeiträume gemäß Zinssatz Bemessungsgrundlage Abgabenerhöhung

§ 80 Abs. 2 ZollR-DG		in ATS	in ATS
15.08.1999 - 14.01.2000	5,53%	268.800,00	6.193,60
15.01.2000 - 14.07.2000	4,87%	268.800,00	6.545,28
15.07.2000 – 14.01.2001	5,07%	268.800,00	6.814,08
15.01.2001 – 14.06.2001	5,90%	268.800,00	6.608,00
		Summe:	26.161,00

Abg. Art	Entrichtet wurden (in ATS)	Zu entrichten sind (in ATS)	Guthaben in ATS	Guthaben in EURO
Zoll (Z1)	84.000,00	84.000,00	0,00	0,00
EU (Einfuhrumsatzsteuer)	184.800,00	184.800,00	0,00	0,00
ZN (Abgabenerhöhung)	32.453,00	26.161,00	6.292,00	457,26

Graz, 2. Februar 2004