

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache A., Adresse, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 22.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt X. vom 18.05.2015, Zahl betreffend Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

1. Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend abgeändert, dass A., wohnhaft in Adresse, im Dezember 2014 den in Liechtenstein auf die B. AG, AdrB, zugelassenen PKW der Marke Porsche Panamera Turbo, FIN: XXX, amtl. Kennzeichen FL *, Zollwert 56.566,81, vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat, wodurch für ihn gem. Art. 202 Abs. 1 Buchst. a Zollkodex (ZK) iVm. Art. 234 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) die Eingangsabgabenschuld und gem. Art. § 108 iVm. § 80 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) eine Abgabenerhöhung in folgender Höhe entstanden ist.

Zoll (A00)	5.656,68
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	12.444,70
Abgabenerhöhung (1ZN)	408,34
Summe	18.509,72

Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind der Beschwerdevor-entscheidung zu entnehmen.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

Am 20.3.2015 stellten Beamte des Zollamtes X. fest, dass der in Adresse, wohnhafte Beschwerdeführer (Bf.) mit dem in Liechtenstein auf die B. AG, AdrB, zugelassenen PKW der Marke Porsche Panamera Turbo, FIN: XXX, amtl. Kennzeichen FL *, im Ortsgebiet von K unterwegs war. Über Befragen gab er an, dass er in L lebe und Inhaber, Aktionär und Geschäftsführer der B. AG sei. Den PKW habe er am 10.1.2012 bei

der Fa. Porsche L für die Fa. G. AG, GG, deren Inhaber er ebenfalls sei, erworben und nach Liechtenstein ausgeführt. 2014 habe dann die B. AG das Fahrzeug gekauft. Von Anfang an sei der PKW ihm zur alleinigen Verfügung gestanden. Beide Firmen verfügen lediglich über Auslieferungslager in Österreich, weshalb das Fahrzeug nicht in Österreich zugelassen werden konnte. Das Fahrzeug werde überwiegend gewerblich genutzt, die private Nutzung sei extrem untergeordnet. Aus diesem Grunde führe er auch eine Fahrerlaubnis mit, da er vom Zollamt Mäder ca. im Dezember 2014 bei einer Anhaltung darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass er eine Fahrerlaubnis benötige.

Anlässlich der am 29.4.2015 erfolgten niederschriftlichen Einvernahme als Verdächtiger gab er an, dass es sich bei der Fahrt am 20.3.2015 um eine berufliche Fahrt gehandelt habe. Er sei mit zwei seiner Angestellten seiner österreichischen Filialen auf dem Weg zu einer Messe in Bologna gewesen. Er benutze das Fahrzeug seit 10.1.2012 und benutze es hauptsächlich für Besuche seiner Kunden und Lieferanten sowie der Filialen in Italien, Schweiz, Frankreich, Deutschland, Holland und Österreich. Er sei Inhaber der Fa. B. AG und niemandem gegenüber weisungsgebunden.

Mit Bescheid vom 18.5.2015, Zahl: Zahl, setzte das Zollamt X. gegenüber dem Bf. eine Eingangsabgabenschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 lit. a ZK iVm. Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO und § 2 Abs. 1 ZollR-DG in Höhe von € 16.726,55 (Zoll: 5.227,05, EUST € 11.499,50) fest. Weiters wurde eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 86,98 festgesetzt.

Begründend führte das Zollamt aus, der Bf., der seinen Wohnsitz in Adresse habe, habe den in Liechtenstein auf die B. AG, AdrB zugelassenen PKW Porsche Panamera Turbo (Zollwert € 52.270,47) sowohl zu beruflichen als auch zu privaten Fahrten benutzt. Das Fahrzeug sei am 20.3.2015 zum eigenen Gebrauch vorschriftswidrig in das Zollgebiet eingebracht worden. Dies sei aber nur dann gestattet, wenn dies in einem Anstellungsvertrag vorgesehen sei. Der Bf. sei als Firmeninhaber und einziger Aktionär der B. AG aber kein Angestellter. Die (formlose) Einbringung des verfahrensgegenständlichen PKWs sei daher nicht zulässig gewesen, sodass er das Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht habe und die Zolls Schuld nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden sei.

In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde vom 22.6.2015 brachte der Bf. im Wesentlichen vor, bei der Einreise am 20. März 2015 in das Zollgebiet der Gemeinschaft habe es sich um eine gewerbliche Verwendung gehandelt, für welche eine anderweitige Ermächtigung durch den Fahrzeugeigentümer ausreichend sei. Außerdem sei die private Nutzungsmöglichkeit auch im Arbeitsvertrag des Beschwerdeführers mit dem Fahrzeugeigentümer, der B. AG, vorgesehen. Der Anwendungsbereich des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO wäre somit jedenfalls eröffnet gewesen.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 10. November 2015 führte er aus, dass sowohl nach der vor dem 1. Mai 2015 geltenden Rechtslage zu Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO als auch jener ab dem 1. Mai 2015 nicht er selber als Abgabenschuldner in Betracht komme, sondern der Fahrzeughalter bzw. -eigentümer, die B. AG.

Mit Beschwerde vom 4.12.2015, GZ. ***, wurde der Zollschuldentstehungszeitpunkt mit 12.12.2014 festgelegt und die Eingangsabgaben mit € 5.656,68 (Zoll) und € 12.444,70 (EUST) sowie die Abgabenerhöhung mit € 408,34 neu festgesetzt. Begründend führte das Zollamt im Wesentlichen aus, dass der verfahrensgegenständliche PKW seit 12. Dezember 2014 auf die B. AG, AdrB, zugelassen sei. Der Bf. als Verwender bzw. Lenker des verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittels habe seinen normalen bzw. gewöhnlichen Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG in Adresse. Die Anwendung der Grundsatzregelung des Artikel 558 Abs. 1 ZK-DVO scheitere somit am Vorliegen der Voraussetzung des Buchstabe b) leg.cit, da es an der Ansässigkeit des Verwenders des verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittels außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft mangelt. Die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung des im Zollland zugelassenen Beförderungsmittels durch den Bf. als eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person sei nach dieser Rechtsgrundlage somit nicht zulässig.

Ebenso wenig können die Voraussetzungen für die Anwendung des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO als erfüllt angesehen werden. Wie aus dem Öffentlichkeitsregister-Auszug, Nr., vom 11. November 2011 ersichtlich, bekleide der Bf. bei der B. AG die Funktion des Geschäftsführers und jene eines (mit Einzelunterschrift zeichnungsberechtigten) Verwaltungsrates. Seiner Aussage vom 29.4.2015 zufolge, sei er bei Ausübung seiner beruflichen und aus den vorstehend genannten Funktionen resultierenden Tätigkeiten völlig weisungsungebunden.

Entgegen seinen Angaben anlässlich der Aufnahme der Tatbeschreibung am 20.3.2015, wonach er der einzige Aktionär der B. AG und deren Firmeninhaber sei, brachte er in der Beschwerde vom 22.6.2015 vor, dass als einzige Aktionärin der B. AG die C. Holding AG fungiere. Aber auch bei dieser Holding fungiere der Bf. als alleiniger Geschäftsführer sowie Delegierter zum Verwaltungsrat.

Die Bindung des Bf. zur B. AG als Eigentümerin des verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittels ergebe sich somit aus seiner Bestellung zum Verwaltungsrat und Geschäftsführer per Wahl bzw. Beschluss der Generalversammlung. Der im Innenverhältnis bestehende Arbeitsvertrag zwischen dem Bf. und der B. AG vom 2.12.2014, in welchem das schuldrechtliche Verhältnis (wie z.B. Tätigkeit, Lohn, Arbeitszeit) geregelt sei, stelle nicht die eigentliche Bindung zum Unternehmen dar (vgl. EuGH C-182/12 vom 07.03.2013, Rz 25, von der Voraussetzung abhängig, dass diese Person durch einen Anstellungsvertrag an den Eigentümer gebunden ist ...“).

Der Bf. sei daher nicht als Angestellter im Sinne des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO, in der bis 30. April 2015 geltenden Fassung, anzusehen. Der Begriff „Angestellter“ sei in der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) nicht näher umschrieben. Auch im Zollkodex findet sich keine Legaldefinition dieses gemeinschaftlichen Begriffes. Durch die umfangreiche Rechtsprechung des EuGH (vgl. dazu Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Kommentar Rz 8 ff zu Artikel 39 EGV) ist der Begriff

des "Arbeitnehmers" im Sinne des Artikel 39 EG und der Verordnung 1612/68 zwar weitgehend geklärt.

In der ZK-DVO werde aber nicht auf den Begriff „Arbeitnehmer“ des Artikels 39 EG abgestellt (vgl. dazu auch den Begriff „Arbeitnehmer“ mit anderem Inhalt nach der Verordnung 1408/71, Grabitz/Hilf, aaO, Rz 8), sondern es werde der Begriff „Angestellter“ verwendet. Werden zwei unterschiedliche Begriffe vom Gemeinschaftsgesetzgeber verwendet, dann kann nicht von vornherein angenommen werden, dass sich die beiden Begriffe inhaltlich decken, wenn noch dazu derselbe Begriff „Arbeitnehmer“ in unterschiedlichen Bereichen des Gemeinschaftsrechts auf Grund unterschiedlicher Regelungen an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft ist (vgl. VWGH 2004/16/0110 vom 11.11.2004).

Unabdingbar für den „Angestellten“ sei jedoch - durch die Rechtsprechung des EuGH gesichert - dass als eine der Voraussetzungen jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen unmittelbaren Weisungen Leistungen erbringe, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhalte (vgl. UFS ZRV/0075-Z3K/13 vom 04.10.2013).

Das Bundesministerium für Finanzen definiert in seiner nationalen Arbeitsrichtlinie „Vorübergehende Verwendung Beförderungsmittel (ZK-1375)“ den „Angestellten“ als weisungsgebundenen Mitarbeiter eines Unternehmens ohne maßgebliche (Mit-)Eigentümerschaft am Unternehmen.

Im Fall des Bf. als Verwaltungsrat und alleiniger Geschäftsführer der B. AG sei auszuschließen, dass dieser aufgrund unmittelbarer bzw. direkter Weisungen anderer Leistungen erbringe. Der Bf. sei sowohl im Innen- als auch im Außenverhältnis für die Handlungen der Gesellschaft weitgehend verantwortlich und bestimmend. Der Arbeitsvertrag vom Dezember 2014 vermag daher mangels eines direkten Weisungsverhältnisses nicht das Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses zu dokumentieren. Der gegenständliche Arbeitsvertrag stelle - wie bereits vorstehend ausgeführt - zudem nicht diese seitens des EuGH geforderte Bindung zum Fahrzeugeigentümer dar.

Zwar würde das Bundesministerium für Finanzen auch für nicht als „Angestellte“ geltende Unternehmensangehörige die vorübergehende Verwendung von Firmenfahrzeugen im Rahmen der vollständigen Abgabenbefreiung zulassen, sofern es sich dabei aber ausnahmslos um berufliche Fahrten im Rahmen der Tätigkeit für das Unternehmen handelt. Eine Privatnutzung - wie sie im Fall des Herrn C. seiner eigenen Aussage in der schriftlichen Stellungnahme vom 10. November 2015 zufolge seit Dezember 2014 immer wieder vorgekommen ist - sei für diese Unternehmensangehörigen im Rahmen der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von Einfuhrabgaben aber jedenfalls ausgeschlossen. Die „Ermächtigungsregelung“ komme für den Bf. nicht zur Anwendung, da diese aufgrund der Ausführungen in Artikel 561 Abs. 2 UA. 2 ZK-DVO für zum eigenen Gebrauch bestimmte Beförderungsmittel sondern nur für gewerblich verwendete Beförderungsmittel anwendbar ist. Entsprechend

der eingangs zitierten Definition zur „gewerblichen Verwendung“ und zum „eigenen Gebrauch“ nach Artikel 555 Abs. 1 Buchstabe a bzw. b ZK-DVO handle es sich beim verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittel zweifelsohne um ein zum eigenen Gebrauch verwendetes Beförderungsmittel.

Im gegen die Beschwerde vorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag vom 7.1.2016 brachte der Bf. vor, das Fahrzeug sei am Tag der Verbringung gewerblich verwendet worden, da die Fahrt außerhalb des Zollgebietes begonnen bzw. beendet wurde (Art. 558 Abs. 1 lit. c ZK-DVO). Selbst wenn, was bestritten werde, der Bf. nicht als "Angestellter" anzusehen sei, habe er eine Ermächtigung zur Benutzung des Fahrzeuges mitgeführt. Dies genüge für die Verwendung zu beruflichen Zwecken und genüge auch für die gewerbliche Verwendung eines KFZs mittels "anderer Ermächtigung" im Sinne des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO.

Nach der im März 2015 noch geltenden Rechtslage war es Angestellten, sofern sie über einen Dienstvertrag mit Überlassungsklausel und über eine "anderwertige Ermächtigung" verfügten möglich, Fahrzeuge, die außerhalb des Zollgebiets zugelassen waren, privat und gewerblich uneingeschränkt zu verwenden. Allen anderen Personen (Nichtangestellten ohne Anstellungsvertrag) hingegen sei von vornherein die Privatnutzung verwährt, da sie lediglich anderweitig ermächtigt werden konnten, was wiederum nur die gewerbliche Verwendung zulasse. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Schlechterstellung sei nicht erkennbar. Der private Gebrauch sei lediglich in massiv untergeordneter Weise erfolgt und habe sich auf Fahrten zwischen dem Wohnort in L und seinem Arbeitsplatz in Liechtenstein beschränkt. Diese Fahrten wären dem Bf. nach der nunmehr geltenden Rechtslage auch ohne weiteres erlaubt.

Im Übrigen sei nicht nur der Bf. als Zollschuldner anzusehen sondern auch die Zulassungsinhaberin, die B. AG. Diese habe auch die Verpflichtungen aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung einzuhalten, weshalb sie ebenfalls als Zollschuldnerin anzusehen sei.

Gem. Art. 79 ZollR-DG könne die Zollschuld mit Bewilligung des Zollamtes von einem Dritten übernommen werden, wenn die Einbringung der Abgaben nicht gefährdet werde. Die B. AG habe den geschuldeten Betrag iHv. € 16.813,53 bereits zur Gänze beglichen.

Rechtslage:

Die anzuwendenden Bestimmungen richten sich auf Grund des Zollschuldentstehungszeitpunktes Dezember 2014 nach den bis zum 30. April 2016 geltenden Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex - ZK) und 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-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) in der Fassung vor der Novelle durch die Durchführungsverordnung (EU) 2015/234 der Kommission vom 13. Februar 2015.

Auf die ausführlichen Erläuterungen der Bestimmungen über die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln (Art. 555 ff. ZK-DVO) in der Beschwerdeentscheidung vom 4.12.2015, GZ. ***, wird verwiesen und diese auch als Grundlage dieser Entscheidung übernommen.

In welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben in Anspruch genommen werden kann, wird gemäß Art. 141 ZK nach dem Ausschussverfahren festgelegt.

Die betreffend Beförderungsmittel ergangenen Durchführungsvorschriften finden sich in den Art. 555 bis 562 des Kapitels 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der ZK-DVO.

Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO lautet auszugsweise:

"Artikel 558(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 ..."

Nach Art. 558 Abs. 1 der ZK-DVO sind demnach mehrere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Einbringung eines Fahrzeuges, das nicht Gemeinschaftsware und zur Wiederausfuhr bestimmt ist, unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben zulässig ist. Neben der amtlichen Zulassung auf eine außerhalb des Zollgebietes der Union ansässige Person ist es auch erforderlich, dass das Beförderungsmittel von einer außerhalb des Zollgebietes ansässigen Person verwendet wird.

Der Bf. als Verwender hat seinen gewöhnlichen Wohnsitz jedoch unbestritten im Zollgebiet der Union. Die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Bestimmung werden daher nicht erfüllt.

Der Bf. erfüllt auch nicht die Voraussetzungen des in Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO normierten Sonderfalles einer vorübergehenden Verwendung eines drittländischen unverzollten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch.

Artikel 555 Abs. 1 ZK-DVO lautet auszugsweise:

"Artikel 555 (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;
- c) "Binnenverkehr": ..."

Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO lautet auszugsweise:

"Artikel 561

(1) ...

(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."

Erwägungen:

Nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO sind demnach 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 Gemeinschaft (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 ausdrücklich auf Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt sind. Zudem muss die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen sein. Eine anderweitige Ermächtigung zum eigenen Gebrauch kann nach dieser Bestimmung das Erfordernis einer Verwendungsberechtigung in einem Anstellungsvertrag nicht ersetzen (siehe z.B. UFS 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08; UFS 18.5.2011, ZRV/0116-Z2L/10).

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung vom 4.12.2015 ausgeführt, gibt es weder im Zollkodex noch in der Zollkodex-Durchführungsverordnung eine Definition des Begriffes "Angestellter".

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist "Arbeitnehmer" ein Begriff des Gemeinschaftsrechts, der weit auszulegen ist. Arbeitnehmer ist jeder, der eine tatsächliche und echte Tätigkeit ausübt, wobei Tätigkeiten außer Betracht bleiben, die einen so geringen Umfang haben, dass sie sich als völlig untergeordnet und unwesentlich darstellen. Das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses besteht nach dieser Rechtsprechung darin, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält (Grabitz/Hilf, aaO, 10 ff zu Artikel 39, samt angeführter Rechtsprechung).

In der ZK-DVO wird nicht auf den Begriff "Arbeitnehmer" des Artikels 39 EG abgestellt (vgl. dazu auch den Begriff "Arbeitnehmer" mit anderem Inhalt nach der Verordnung 1408/71, Grabitz/Hilf, aaO, Rz 8), sondern es wird der Begriff "Angestellter" verwendet.

Werden zwei unterschiedliche Begriffe vom Gemeinschaftsgesetzgeber verwendet, dann kann nicht von vornherein angenommen werden, dass sich die beiden Begriffe inhaltlich decken, wenn noch dazu derselbe Begriff "Arbeitnehmer" in unterschiedlichen Bereichen des Gemeinschaftsrechts auf Grund unterschiedlicher Regelungen an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft ist (vgl. VwGH 2004/16/0110 vom 11.11.2004).

Unabdingbar ist jedoch, dass eine Person während einer bestimmten Zeit für eine andere nach deren Weisungen Leistungen erbringt, für die sie als Gegenleistung eine Vergütung erhält (EuGH vom 11.11.2010, C-232/09).

Die Feststellung der Arbeitnehmereigenschaft kann daher weder von der Beurteilung des Arbeitsverhältnisses durch die Parteien noch vom Abschluss eines Arbeitsvertrages abhängen. Nach der Rechtsprechung hängt die Qualifikation in jedem Einzelfall von der Beurteilung der Gesamtheit der Faktoren ab, die das Arbeitsverhältnis zwischen den Parteien charakterisieren.

In der Rechtssache Ascher hat der EuGH in seinem Urteil vom 27.6.1996, C-107/94, die Ansicht vertreten, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft deren einziger Gesellschafter er ist, seine Tätigkeit nicht im Rahmen eines Unterordnungsverhältnisses ausübt, so dass er nicht als Arbeitnehmer im Sinne des Art. 39 EG anzusehen ist. Ein solcher Geschäftsführer unterliege nicht der Weisung einer anderen Person oder eines anderen Organs, das er nicht selbst kontrolliert.

Die B. AG als Zulassungsinhaberin des Fahrzeuges besteht aus dem Bf. als Mitglied des Verwaltungsrates und Geschäftsführer. Aktionär ist die F. AG in Zürich, deren Verwaltungsratsmitglied ebenfalls der Bf. ist.

Der Bf. gründet seine Berechtigung zur privaten Verwendung des Firmenfahrzeuges auf der ihm in der "Fahrrerlaubnis A." eingeräumten Erlaubnis zur beruflichen und privaten Nutzung. Darin wird ausgeführt, dass "die B. AG unter anderem zur Betreuung der in Österreich gelegenen Filialen der C. GmbH (Filialen in K und L) vertraglich verpflichtet ist. Zudem befinde sich in L das europäische Auslieferungslager der B. AG. Die Nutzung des Fahrzeuges werde im Zuge der Einkommensteuer vollumfänglich ausgewiesen und

steuerrechtlich berücksichtigt." Unterschrieben wurde diese Bestätigung vom Bf., "CEO Gesellschafter".

Hiezu ist auszuführen, dass die privaten Verwendung eines drittländischen Beförderungsmittels durch einen im Zollgebiet Wohnhaften zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht durch die "Ermächtigungsregelung" erfolgen kann.

Weiter stützt der Bf. seine Berechtigung auf den mit 2.12.2014 datierten "Arbeitsvertrag", wonach er als Geschäftsführer den Aufgabenbereich Personal, Finanzen, Marketing, Aufbau der neuen Produktlinie und des Kundenstockes zu betreuen habe.

Das Zollamt X. geht von einer privaten Verwendung des Fahrzeugs am 14.12.2012 aus, jenem Tag, an dem das -bisher für die E. AG- Fahrzeug für die B. AG zugelassen worden ist. Auch der Bf. geht von der erstmaligen privaten Verwendung unmittelbar nach der Zulassung auf die B. AG im Dezember 2014 (Mitteilung und Antrag vom 10.11.2015) aus.

Wie bereits das Zollamt X. festgestellt hat, erbringt der Bf. als alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter (Verwaltungsrat) der B. AG keine Leistungen auf Grund von Weisungen Dritter. Auch der Bf. hat dies nicht bestritten bzw. sogar ausdrücklich so dargelegt. Als Verwaltungsrat und Geschäftsführer mit Einzelunterschriftsbefugnis ist er sowohl im Innenverhältnis als auch im Außenverhältnis für die Handlungen der AG verantwortlich und bestimmend.

Die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeuges zum privaten Gebrauch nach den Artikeln 555 bis 562 ZK-DVO setzt das kumulative Vorliegen aller in diesen Bestimmungen angeführten Tatbestandselemente voraus. Demnach wäre eine der Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges, dass die private Verwendung im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist (Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO; EuGH, Urteil vom 7.3.2013, C-182/12).

Der vorgelegte Arbeitsvertrag (Geschäftsführervertrag) entspricht von seinem Regelungsgehalt her mangels tatsächlicher Weisungsgebundenheit nicht den Anforderungen eines Anstellungs- bzw. Arbeitsvertrages. Der Bf. übt seine Tätigkeit als Geschäftsführer nicht im Rahmen eines tatsächlichen Unterordnungsverhältnisses aus, da er als Verwaltungsrat gleichzeitig jenem Organ angehört, das ihn kontrolliert.

Aber selbst für den Fall, dass der vorgelegte Arbeitsvertrag den Voraussetzungen genügen sollte, wovon hier gegenständlich aus obigen Überlegungen ohnehin nicht auszugehen ist, ist darauf hinzuweisen, dass dieser zwar am 2.12.2014 unterzeichnet worden ist. Als Vertragsbeginn ist jedoch erst der 1.1.2015 festgelegt worden, was daher eine zulässige Benutzung im Dezember 2014 von vorneherein ausschließt.

Die vorübergehende Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben des Fahrzeugs nach der Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO war deshalb im Zeitpunkt des Verbringens des PKWs in das Zollgebiet der Union unzulässig.

War die vorübergehende Verwendung des Fahrzeuges im Beschwerdefall unzulässig, dann handelte es sich nicht um ein in Art. 558 bis 561 ZK-DVO 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 die Einbringung des Fahrzeugs im Dezember 2014 erfolgte, ohne dass der verbrachte PKW die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO 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 bereits zu diesem Zeitpunkt entstanden ist.

Die Zollbehörde ermittelte im anhängigen Verfahren mangels Vorliegen entsprechender Unterlagen die Bemessungsgrundlage für die Abgabeberechnung im Wege der Schätzung nach den Bestimmungen des Art. 31 ZK iVm § 184 BAO.

Zur Abgabebemessung ist auszuführen, dass die Fahrzeugbewertung einerseits auf Grund der Angaben des Bf. am 29.4.2015 (Kaufpreis ca. € 172.000,00 inkl. USt, Kilometerstandes von 88.618 km) sowie dem in der EurotaxGlass's Fahrzeugbewertung zum Jänner 2012 (Erstzulassung) von € 174.860 (inkl. 16% NoVA und 20% MWSt., exkl. Sonderausstattung) ausgewiesen erfolgte. Einkaufs- und Verkaufspreis (inkl. NOVA und MWST) von € 64.338 bzw. EUR 81.183 (Mittelwert in Höhe von € 72.760,50). Nach retrogradem Abzug von 16 % NOVA und 20 % EUSt ergab dies einen Nettozeitwert (Zollwert) von € 52.270,47, welcher der Abgabebemessung (angenommene Zollschuldentstehung 20.3.2015) zugrunde gelegt worden ist. Der frühere Zeitpunkt der Zollschuldentstehung (Dezember 2014) führte daher zu einem höheren angenommenen Nettozeitwert von € 56.566,81.

Die unter einem vorgelegte Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 Nr. X **** wurde anlässlich des Exports des Fahrzeugs in die Schweiz ausgestellt und daher für den Warenverkehr Schweiz Österreich nicht gültig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Das Bundesfinanzgericht konnte sich auf die zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der widerrechtlichen Verwendung von Beförderungsmitteln berufen.

Salzburg-Aigen, am 19. April 2018