

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache A., AdrA, vertreten durch Simma Rechtsanwälte GmbH "Anwaltskanzlei am Marktplatz", Marktplatz 9, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Zollamtes X. vom 04.11.2013, 205/2013 betreffend Eingangsabgaben und Nebengebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4.11.2013, Zl. 1/05/2013, setzte das Zollamt X. gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf.) A. für den PKW der Marke Audi A4 Avant, pol. Kennzeichen FL xxx, nach Art. 202 Abs. 1 ZK iVm. Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO und § 2 Abs. 1 ZollIR-DG Eingangsabgaben iHv. € 3.410,62 (Zoll € 1.065,82 und EUSt € 2.33,80) sowie eine Abgabenerhöhung gem. § 108 ZollIR-DG iHv. € 293,03, mit der Begründung fest, er habe den in Liechtenstein zum Verkehr zugelassenen PKW Mitte November 2010 vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht. Der PKW sei auf die B. Anstalt, AdrB. Ort., deren Geschäftsführer und einziger Gesellschafter er sei, zugelassen und von ihm zu beruflichen und privaten Fahrten vom Wohnort in der Gemeinschaft zur Arbeit und zurück benutzt worden.

Er sei kein Angestellter der B. Anstalt sondern deren Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter, und habe das Fahrzeug zum eigenen Gebrauch verwendet, obwohl die Voraussetzungen hiezu gem. § 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht gegeben seien.

In dem gegen den Bescheid eingebrachten Rechtsmittel wendete der Bf. Verletzung von Verfahrensvorschriften und inhaltliche Rechtswidrigkeit ein. Das

verfahrensgegenständliche Fahrzeug stehe im Eigentum der seit 4.9.2006 im Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragenen B. Anstalt, AdrBB, Ort, einer juristischen Person. Es liege keine freie Verfügungsgewalt des Bf. über das im Eigentum der ausländischen B. Anstalt stehende Fahrzeug vor.

Die Verbringung in das Zollgebiet der Gemeinschaft durch den Bf. sei daher bereits nach dem äußerst möglichen Wortsinn ausgeschlossen, weil die Verbringung zwingend die Überführung des Gutes in eine widerrechtliche Verfügung bedingt hätte. Die Verwendung sei für die Erfüllung der Aufgaben zur Wahrnehmung der Betriebsinteressen der ausländischen B. Anstalt erfolgt, welche als juristische Person nur durch ihre Organe handeln und nur durch eine natürliche Person handeln könne.

Der Bf. habe durch die Verwendung zwar aufgrund eines Rechtsgeschäftes die Gewahrsame über das Fahrzeug der ausländischen B. Anstalt erlangt, jedoch verbunden mit der Verpflichtung, das Fahrzeug im Interesse der B. Anstalt zu verwenden und bei entsprechender Weisung an die B. Anstalt zurückzustellen. Die Verwendung sei daher dem ausländischen Unternehmen zuzurechnen gewesen. Es liege daher keine freie Verfügbarkeit vor, so dass es auch zu keiner widerrechtlichen Verbringung des Fahrzeuges gekommen sei.

Der Bf. sei angestellter Geschäftsführer und mit Benützungsvereinbarung vom 18.12.2006 von der B. Anstalt ermächtigt worden, das Fahrzeug für Geschäfts- und Privatfahrten zu verwenden.

Die belangte Behörde habe den von ihr festgestellten Sachverhalt rechtlich dahingehend beurteilt, dass der Berufungswerber kein Angestellter der B. Anstalt, sondern deren Geschäftsführer sei, weshalb kein Anstellungsvertrag vorliege, sodass auch die Voraussetzung für eine Befreiung von den Eingangsabgaben gemäß Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht gegeben seien. Diese Rechtsansicht sei verfehlt.

Bei einem Geschäftsführer sei zwischen der organschaftlichen Bestellung und der vertraglichen Beziehung des Geschäftsführers zur juristischen Person, in der er mit dieser denklogischer- und notwendigerweise stehe, zu unterscheiden.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers für die juristische Person, konkret die Vereinbarung der Regeln für die Ausführung des Geschäftsführeramtes, könne in einem Dienstvertrag, in einem freien Dienstvertrag, in einem Werkvertrag, einem Anstellungsvertrag oder Auftrag festgelegt sein. Notwendigerweise werde dieser Anstellungsvertrag zwischen der juristischen Person selbst und dem Geschäftsführer abgeschlossen. Insofern sei es - entgegen der Meinung der belangten Behörde - nicht ausgeschlossen, dass ein Geschäftsführer einer juristischen Person nicht zeitgleich auch deren Arbeitnehmer sein könne.

Aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung habe die belangte Behörde aber gerade Feststellungen zu diesem Beweisthema unterlassen, nämlich, ob und inwieweit ein Anstellungsvertrag, Dienstvertrag, Auftrag etc. zwischen der S. und dem Berufungswerber gegeben sei. Hätte die belangte Behörde solche Feststellungen getroffen und rechtlich richtig beurteilt, hätte sie zur Überzeugung kommen müssen, dass eine Befreiung von

den Einfuhrabgaben hinsichtlich des Beförderungsmittels auszusprechen sei, zumal im vorgelegten Anhang zum Arbeitsvertrag zwischen der S. und dem Berufungsweber die Benützung des Geschäftswagens FL-xxx, welche im Rahmen des Betriebsinteresses zu erfolgen habe, ausdrücklich geregelt und der Berufungswerber solcherart von der juristischen Person (S.) zur Verwendung des Fahrzeuges sowohl in gewerblicher Art als auch zum eigenen Gebrauch ermächtigt worden sei. Aufgrund der Hervorhebung der betrieblichen Interessen der S. werde deutlich, dass der Berufungswerber durch die aus dem Geschäftsführer- und Arbeitsvertrag resultierenden betrieblichen Verpflichtungen an die B. Anstalt gebunden sei und die private Verwendung des Fahrzeuges zwischen der B. Anstalt und dem Berufungswerber vertraglich vorgesehen sei. Diesbezüglich schade die Einräumung der Möglichkeit zur privaten Verwendung der Bewilligung der Befreiung von Einfuhrabgaben deshalb nicht, weil der Berufungswerber durch den Arbeitsvertrag an die B. Anstalt als Eigentümerin des Beförderungsmittels gebunden sei und die Modalitäten zur Benützung des Geschäftswagens mit dem behördlichen Kennzeichen FL-xxx vertraglich detailliert geregelt seien.

Weiters werde die Festsetzung der Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs. 1 ZollR-DG bekämpft, welche im Zusammenhang mit Zöllen und von Zollämtern festzusetzenden Abgaben gem. § 30a Abs. 5 FinStrG unzulässig sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 7.1.2014, Zl. 1/07/2013, wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 5.2.2014 stellte der Bf. einen Vorlageantrag.

Sachverhalt:

Anlässlich einer von der Finanzpolizei am 12.7.2013, um 10:00 Uhr in G. durchgeführten Kontrolle wurde der Bf. mit dem verfahrensgegenständlichen, auf die B. Anstalt in Ort./Liechtenstein zum Verkehr zugelassenen PKW angehalten.

Dabei wurde festgestellt, dass sein einziger und somit normaler bzw. gewöhnlicher Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG in AdrA, ist.

Er ist Gründer, alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der seit 4.9.2006 im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein eingetragenen Gesellschaft B. Anstalt, auf welche das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel seit 18.12.2006 zugelassen ist. Das Fahrzeug wurde seither vom Bf. sowohl für Fahrten im Zollgebiet als auch für Fahrten zwischen seinem Wohnort und seinem Unternehmen in Liechtenstein und auch für private Zwecke verwendet.

Die Ermächtigung zur Nutzung des Fahrzeuges sowohl für Fahrten zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort aber auch für Privatfahrten erfolgte nicht im Arbeitsvertrag vom 6.9.2006 sondern mit einer als "Benützung des Geschäftswagens FL xxx" bezeichneten Vereinbarung vom 18.12.2006, worin dem Bf. gestattet wurde, das

Fahrzeug für Geschäftsfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie auch für Privatfahrten zu benützen.

Die B. Anstalt beschäftigt keine weiteren Arbeitnehmer.

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

Rechtslage:

Hier wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die ausführliche Darstellung der geltenden Rechtslage betreffend vorübergehende Verwendung von Beförderungsmittel in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.1.2014, Zl. 207/2013, verwiesen und diese Rechtsansicht der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Beweiswürdigung:

Unbestritten ist, dass der Bf. seinen gewöhnlichen Wohnsitz im Zollgebiet hat.

Nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO sind mehrere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Zollstelle die Einbringung eines Fahrzeugs, 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; 18.5.2011, ZRV/0116-Z2L/10).

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.1.2014 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 - durch die Rechtsprechung des EuGH gesichert - dass als eine der Voraussetzungen jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisungen Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält (vgl. UFS vom 4.10.2013, GZ. ZRV/0075-Z3K/13).

Wie bereits das Zollamt X. hiezu festgestellt hat, erbringt der Bf. als alleiniger Geschäftsführer, Gesellschafter und einziger Beschäftigter der B. Anstalt keine Leistungen auf Grund von Weisungen Dritter. Er ist sowohl im Innenverhältnis als auch im Außenverhältnis für die Handlungen der Anstalt verantwortlich und bestimmt.

Der vorgelegte Arbeitsvertrag vom 6.9.2006 wurde vom Bf. sowohl als Arbeitgeber als auch als Arbeitnehmer unterfertigt. Da die B. Anstalt nur in der Person des Herrn A. besteht, ist die Voraussetzung, dass er "während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisungen Leistungen erbringt", nicht erfüllt.

Bei der Verwendung eines Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch ist es unabdingbar, dass dies nur im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses geschehen kann und zwingend im Anstellungsvertrag vorgesehen sein muss.

Bei der im vorliegenden Fall gegebenen Sachlage, wonach der Bf. alleiniger Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der in Liechtenstein ansässigen B. Anstalt ist, die ihm das Fahrzeug zur Benützung überlässt, ist auszuschließen, dass der Bf. nach Weisungen eines anderen Leistungen erbringt.

Der Bf. ist sowohl im Innenverhältnis als auch im Außenverhältnis für die Handlungen der B. Anstalt verantwortlich und bestimmt.

Der vorgelegte - für beide Vertragsteile vom Bf. gezeichnete - Arbeitsvertrag vermag demnach mangels eines Weisungsverhältnisses nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts das Vorliegen eines im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen Angestelltenverhältnisses nicht zu dokumentieren.

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 Angestelltenvertrag ausdrücklich vorgesehen ist (Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO).

Im vorgelegten "Arbeitsvertrag" ist eine solche Verwendung jedoch nicht vorgesehen.

Das anlässlich der Beschwerde vorgelegte Dokument vom 18.12.2006, bezeichnet als "Benützung des Geschäftswagens FL xxx", wonach dem Bf. gestattet sei, das Fahrzeug für Geschäftsfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie auch für Privatfahrten zu benützen, kann das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Angestelltenvertrag nicht ersetzen (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0110), zumal auch jeglicher Hinweis, dass es sich bei dieser Vereinbarung um eine Ergänzung oder einen Teil des Angestelltenvertrages handelt, fehlt.

Auf die einschlägige und bereits in der Beschwerdevorentscheidung vom 7.1.2014, ZI. 207/2013, zitierte Rechtsprechung wird verwiesen.

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

War die vorübergehende Verwendung des Fahrzeugs 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 sich somit bei der Kontrolle am 12.7.2013 ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO 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 entstanden ist.

§ 108 (1) ZollR-DG lautet wie folgt:

Entsteht außer den Fällen des Abs. 2 eine Zollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre. Dies gilt nicht, wenn und soweit die Zollbehörde selbst ein überwiegendes Verschulden an der Entstehung der Zollschuld oder an der Nacherhebung oder am entstandenen Nebenanspruch trifft. § 80 Abs. 1 ist sinngemäß anwendbar. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Verwaltungsabgaben nach § 105 bleibt unberührt.

Die Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG idF BGBI. I Nr. 14/2013 ist eine Verfahrensbestimmung, die somit ab Inkrafttreten am 12. Jänner 2013 anwendbar ist.

Die ab dem Inkrafttreten des § 30a FinStrG, idF BGBl. I Nr. 104/2010, am 1. Jänner 2011 vorgelegene Unzulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG (wegen materieller Derogation) ist mit Inkrafttreten des geänderten § 30a Abs. 5 FinStrG idF BGBl. I Nr. 14/2013 am 12. Jänner 2013 weggefallen.

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist daher zu Recht erfolgt.

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.

Auf die in der Entscheidung zitierte Rechtsprechung zur Frage der Zulässigkeit der vorübergehenden Verwendung von Beförderungsmitteln durch Personen mit ausschließlichem Wohnsitz in der Gemeinschaft wird verwiesen.

Salzburg-Aigen, am 21. August 2015