

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen Bfin, Adr, vertreten durch die V., Adr1, gegen die Bescheide des Zollamtes Feldkirch Wolfurt vom 5. November 2013, GZ. *****/****/06/2013, und vom 20. März 2014, GZ. *****/****/11/2013, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung,

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid vom 5. November 2013, Zahl *****/****/06/2013, wird dahingehend abgeändert, dass die Eingangsabgaben wie folgt festgesetzt werden:

Zoll (A00)	€ 2.193,18
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	€ 4.824,99
Summe:	€ 7.018,17

Der angefochtene Bescheid vom 20. März 2014, GZ. *****/****/11/2013, wird dahingehend abgeändert, dass die Abgabenerhöhung wie folgt neu festgesetzt wird:

Abgabenerhöhung (1ZN)	€ 577,24
-----------------------	----------

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Die Neuberechnung der Eingangsabgaben und der Abgabenerhöhung, die Gegenüberstellung zu den bisher festgesetzten Abgabenbeträgen und die sich daraus ergebende Gutschrift, sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Spruchbestandteil darstellen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 5. November 2013, Zahl *****/*****/06/2013 (zugestellt am 29. November 2013), teilte das Zollamt Feldkirch Wolfurt der Beschwerdeführerin die nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) Zollkodex (ZK) in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) und § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) vorgenommene buchmäßige Erfassung von Eingangsabgaben in Höhe von insgesamt € 2.598,21 (davon € 811,88 an Zoll und € 1.786,33 an Einfuhrumsatzsteuer) mit, weil das Beförderungsmittel der Marke Porsche Cayenne S, FIN *****, mit der schweizerischen Zulassung ***** als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht gelte.

Begründend führte das Zollamt aus, dass die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO nicht erfülle und deshalb die Zollanmeldung durch eine andere Form der Willensäußerung (Art. 232 Abs. 1 Buchst. b) iVm Art. 233 Abs. 1 Buchst. a) ZK-DVO) zu Unrecht in Anspruch genommen habe. Das Beförderungsmittel gelte daher nach Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht. Der vorgelegte "Arbeitsvertrag" entspreche nicht den vorgesehenen Anforderungen. Die Beschwerdeführerin erhalte für ihre zehnstündige wöchentliche Tätigkeit keinen Lohn und sei als einzeln zeichnungsberichtigte Gesellschafterin und Geschäftsführerin der K-GmbH eingetragen.

Mit Eingabe vom 18. Dezember 2013 erhob die Beschwerdeführerin dagegen den Rechtsbehelf der Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

Entgegen der Annahme der belangten Behörde seien die Voraussetzungen für eine formlose vorübergehende Verwendung des Fahrzeuges mit vollständiger Befreiung von den Eingangsabgaben gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO sehr wohl erfüllt. Die Beschwerdeführerin habe sich zum Zeitpunkt der Einbringung des Fahrzeuges in das Zollgebiet in einem aufrechten Dienstverhältnis zur K-GmbH, Schweiz, befunden. Darauf könne auch der Umstand, dass sie an der GmbH beteiligt sei, nichts ändern. Es sei auch unzutreffend, dass sie unentgeltlich beschäftigt sei. Sie erhalte als Entgelt für ihre Tätigkeit das Recht das gegenständliche Fahrzeug privat zu verwenden. Dies stelle einen Sachbezug dar, welcher in Bezug auf die Frage der Entgeltlichkeit einem Geldbezug völlig gleichzuhalten sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2014, GZ. *****/*****/09/2013, änderte das Zollamt den Abgabenbetrag auf insgesamt € 7.018,17 (davon € 2.193,18 Zoll und € 4.824,99 Einfuhrumsatzsteuer) und wies die Berufung im Übrigen als unbegründet ab.

Begründend führte das Zollamt im Wesentlichen aus:

"..."

*Das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel ist seit 14. September 2007 auf die juristische Person der K-GmbH mit Sitz in *****, zugelassen.*

Frau Bfin als natürliche Person und als Verwenderin bzw. Lenkerin des verfahrensgegenständlichen Beförderungsmittels hat ihren normalen bzw. gewöhnlichen Wohnsitz im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 8 ZollR-DG in ####, gelegen.

Die Anwendung der Grundsatzregelung des Artikel 558 Abs. 1 ZK-DVO scheitert 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 Zollausland zugelassenen Beförderungsmittels durch Frau ##### als eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige natürliche Person ist nach diesen Rechtsgrundlagen somit nicht zulässig.

Ebenso wenig können die Voraussetzungen für die Anwendung des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO wie folgt als erfüllt angesehen werden.

Wie aus dem Handelsregister des Kantons St. Gallen zu Firmennummer ##### ersichtlich, ist die Berufungswerberin Mehrheitsgesellschafterin (sie hält 70% des Stammkapitals) sowie einzelzeichnungsberechtigte Geschäftsführerin der K-GmbH. Letztere ist Fahrzeugeigentümerin; ihr gehört das verfahrensgegenständliche Beförderungsmittel.

Die Bindung der Frau Bfin zur K-GmbH als wirtschaftliche Eigentümerin des maßgeblichen Beförderungsmittels ergibt sich einerseits durch ihre Stammeinlage als Mehrheitsgesellschafterin und andererseits durch ihre Bestellung zum Mitglied der Geschäftsführung als geschäftsführende und einzeln zeichnungsberechtigte Gesellschafterin per Beschluss der Gesellschafterversammlung. Der im Innenverhältnis bestehende Arbeitsvertrag zwischen Frau Bfin und der K-GmbH, ####, vom 25. Dezember 2007, in welchem das schuldrechtliche Verhältnis (wie z.B. Lohn, Tätigkeit) geregelt ist, stellt 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“).

Die Berufungswerberin kann also nicht als Angestellte im Sinne des Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO angesehen werden.

Der Begriff „Angestellter“ ist in der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) zwar 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 8ff zu Artikel 39 EGV) ist der Begriff des "Arbeitnehmers" im Sinne des Artikel 39 EG und der Verordnung 1612/68 weitgehend geklärt. 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, 10ff 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 GZ. 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 gegenständlichen Fall der Frau ##### , welche als geschäftsführende Gesellschafterin 70% des Stammkapitals der K-GmbH hält, ist auszuschließen, dass diese nach Weisungen eines anderen Leistungen erbringt. Die Beschwerdeführerin ist sowohl im Innenverhältnis als auch im Außenverhältnis für die Handlungen der Gesellschaft maßgeblich mitverantwortlich und mitbestimmend. Der vorgelegte Arbeitsvertrag vom 25. Dezember 2007 vermag daher mangels eines Weisungsverhältnisses nicht das Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses zu dokumentieren. Der gegenständliche Arbeitsvertrag stellt - wie bereits vorstehend ausgeführt - zudem nicht diese seitens des EuGH geforderte (einige) Bindung

zum Fahrzeugeigentümer dar. Auch kann im gegenständlichen Fall nicht verneint werden, dass Frau ##### nicht maßgeblich am Unternehmen beteiligt ist.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der erstmaligen vorschriftswidrigen Verbringung des betreffenden Fahrzeuges in das Zollgebiet der Gemeinschaft durch die Beschwerdeführerin ist festzuhalten, dass dies entsprechend den Ausführungen in der schriftlichen Beantwortung der Fragen der Finanzstrafbehörde durch Frau ##### am 11. März 2014 (Antwort zu Frage 1) nach dessen Kauf und Zulassung auf die K-GmbH am 14. September 2007 erfolgt ist. In weiterer Folge ist die Einfuhrzollschuld für das gegenständliche Beförderungsmittel im Zuge der regelmäßigen grenzüberschreitenden Fahrten zwischen Firmensitz und Wohnort über die Jahre mit jeder Einfahrt in das Gemeinschaftsgebiet durch Frau ##### auf das Neue entstanden.

Diese immer wiederkehrende Zollschuldentstehung leitet sich aus dem Umstand ab, dass das ggstl. Fahrzeug als Nichtgemeinschaftsware (Artikel 4 Nr. 8 ZK) gemäß Artikel 79 ZK bis heute nicht durch Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der Gemeinschaft den Status einer Gemeinschaftsware (Artikel 4 Nr. 7 ZK) erlangt hat. Auch sind diese entstandenen Zollschulden gemäß Artikel 233 ZK noch nicht durch deren Entrichtung erloschen.

*Da die Mitteilung einer entstandenen Einfuhrzollschuld an den Zollschuldner gemäß Artikel 221 Abs. 3 ZK nur bis zum Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung erfolgen kann, diese Mitteilung im gegenständlichen Fall seitens des Zollamtes Feldkirch Wolfurt mit der Zustellung des Abgabenbescheides vom 05. November 2013, GZ. *****/***** /06/2013, am 11. November 2013 am Abgabeort erfolgt ist, ist als Zeitpunkt der erstmaligen Zollschuldentstehung im Rahmen wiederkehrenden Entstehung derselben innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist ein Zeitraum um den 11. November 2010 festzustellen. Durch die Entrichtung und Tilgung des mit der gegenständlichen Beschwerdevorentscheidung zur Neufestsetzung und Mitteilung gelangenden Abgabenbetrages würde das betreffende Fahrzeug gemäß Artikel 866 ZK-DVO den Status einer Gemeinschaftsware erhalten, wobei dieser Statuswechsel sachgemäß rückwirkend auf die innerhalb der dreijährigen Verjährungsfrist im Zeitraum um den 11. November 2010 erstmals erfolgte vorschriftswidrige Verbringung in das Zollgebiet der Gemeinschaft und somit auf die erstmals nach Artikel 202 Abs. 1 Buchstabe a) ZK entstandene Einfuhrzollschuld zur Anwendung gebracht und alle nachfolgenden vorschriftswidrigen Verbringungen des betreffenden Fahrzeuges als ordnungsgemäße Überführungen in den zollrechtlich freien Verkehr unter Anwendung der Rückwarenbegünstigung (Artikel 185ff ZK iVm Artikel 844ff ZK-DVO) gewertet werden könnten (vgl. Witte, Zollkodex Artikel 202 Rz 50).*

..."

Mit Eingabe vom 10. April 2014 wurde von der Beschwerdeführerin der Vorlageantrag gestellt.

Mit Bescheid, GZ. *****/*****/11/2013, vom 20. März 2014 setzte das Zollamt eine Abgabenerhöhung in Höhe von insgesamt € 683,39 fest. Dagegen wurde mit Verweis auf die Rechtswidrigkeit der Eingangsvorschreibung gemeinsam mit dem oben angeführten Vorlageantrag der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben.

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juni 2014, GZ. *****/*****/12/2013, wurde mit Eingabe vom 7. Juli 2014 ebenfalls der Vorlageantrag gestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

II. Sachverhalt:

Am 16. April 2013 wurde die Beschwerdeführerin anlässlich der Einreise nach Österreich einer Zollkontrolle unterzogen. Dabei wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin ihren gewöhnlichen Wohnsitz an der Adresse Adr2, im Zollgebiet der Union hat und ein unverzolltes drittädisches Kraftfahrzeug verwendet.

Die Beschwerdeführerin ist Mehrheitsgesellschafterin und Geschäftsführerin der K-GmbH mit Sitz in X., Schweiz.

Das auf diese Gesellschaft zugelassene Kraftfahrzeug der Marke Porsche Cayenne S, FIN *****, amtliche Zulassung *****, wurde am 13. September 2007 in Österreich erworben und in die Schweiz ausgeführt.

Das Fahrzeug wurde beginnend mit dem Erwerb im September 2007 und somit auch innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgaben (Bescheiddatum 5. November 2013, zugestellt am 29. November 2013) immer wieder für Fahrten zum eigenen Gebrauch im Zollgebiet der Union verwendet. Eine schriftliche oder mündliche Anmeldung zu einem Zollverfahren erfolgte nicht.

III. Rechtslage:

Gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird.

Gemäß Art. 202 Abs. 2 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Gemäß Art. 221 Abs. 3 erster Satz ZK darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld die Mitteilung an den Zollschuldner nicht mehr erfolgen.

Gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchst. b) ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für die in Artikel 556 bis 561 genannten Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündliche angemeldet werden:

Nach Art. 234 ZK-DVO gelten Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt, 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 des Artikel 230 bis 232 erfüllen.

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.

Nach Art. 138 ZK wird die Bewilligung des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung auf Antrag der Person erteilt, welche die Waren verwendet oder verwendet lässt.

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 Zollkodex-Durchführungsverordnung.

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*“: ...“

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 ..."

Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO lautet:

"(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 gewerbliech 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 § 5 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) hat derjenige, der im Verfahren der Zollbehörden eine abgabenrechtliche Begünstigung oder eine Verfahrenserleichterung in Anspruch nehmen will oder einen Wegfall der Folgen einer Zollzuwiderhandlung anstrebt, dies geltend zu machen und das Vorliegen der hierfür maßgeblichen Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

§ 108 Abs. 1 ZollR-DG lautet:

"§ 108. (1) 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."

IV. Beweiswürdigung und rechtliche Erwägungen:

Im Beschwerdefall ist von einem Beförderungsmittel zum eigenen Gebrauch im Sinne des Art. 555 Abs. 1 Buchst. b) ZK-DVO auszugehen, da unstrittig weder ein Fall einer Personenbeförderung gegen Entgelt, noch ein Fall einer industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren vorliegt.

Die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben setzt nach Art. 558 Abs. 1 Buchst. b) ZK-DVO voraus, dass das betreffende Beförderungsmittel von einer außerhalb des Zollgebiets der Union ansässigen Person verwendet wird. Die Beschwerdeführerin als Verwenderin des beschwerdegegenständlichen Fahrzeuges hat ihren gewöhnlichen Wohnsitz (Art. 4 Z 2 ZK iVm § 4 Abs. 2 Z 8 ZollR-DG) ebenso unstrittig jedoch im Zollgebiet der Union und erfüllt diese Voraussetzung somit nicht.

Soweit die Voraussetzungen des Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO nicht erfüllt sind, kann ein eigener Gebrauch eines Beförderungsmittels unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO nur bewilligt werden, wenn dies in einem zwischen der im Zollgebiet der Union ansässigen natürlichen Person und dem außerhalb dieses Gebiets ansässigen Eigentümer des Fahrzeuges geschlossenen Anstellungsvertrag vorgesehen ist (vgl. EuGH 7.3.2013, C-182/12, "Gabor Fekete", ECLI:EU:C:2013:151; VwGH 29.05.2013, 2012/16/0032; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0110 zur Vorgängerbestimmung).

Das Zollamt hat in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2014 unter Hinweis auf die bestehende Miteigentümerschaft an der K-GmbH als Fahrzeugeigentümerin das Vorliegen der Voraussetzungen für eine vorübergehende Verwendung nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO verneint. Dieser Rechtsansicht ist zu folgen.

Aufgrund der gegebenen Umstände ist die Beschwerdeführerin von der in der Schweiz ansässigen Gesellschaft nicht im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses, sondern durch eine vom Vorsitzenden der Geschäftsführung und Ehemann gesondert ausgestellten Fahrerlaubnis (Ausstellungsdatum 15. September 2007) ermächtigt worden, das verfahrensgegenständliche Fahrzeug zum eigenen (privaten) Gebrauch zu benützen.

Im Hinblick auf ihre Stellung als Mehrheitsgesellschafterin und ihre Funktion als (weitere) Geschäftsführerin kann ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin nach den Weisungen eines anderen Leistungen für das Unternehmen erbringt. Sie ist nicht im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses sondern als Mitgesellschafterin und Geschäftsführerin an die Eigentümergeellschaft gebunden. Die in dem als "Arbeitsvertrag" bezeichneten Dokument genannten Arbeiten als Sekretärin im Ausmaß von zehn Wochenstunden sind als davon mitumfasst anzusehen. Im Übrigen wird unter Punkt 4 des "Arbeitsvertrages" vom 25. Dezember 2007 entgegen der Berufungsbehauptung ausdrücklich vereinbart, dass kein Lohn bezahlt wird, also keine Gegenleistung erbracht wird. Das Recht das Fahrzeug zu benützen hatte die Beschwerdeführerin bereits durch die Fahrerlaubnis vom 15. September 2007. Ein im Außenverhältnis bestehendes weisungsgebundenes Dienstverhältnis besteht nicht.

Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO daher nicht.

Davon abgesehen, geht das Bundesfinanzgericht aus nachstehenden Gründen weiters davon aus, dass es sich beim nachträglich vorgelegten "Arbeitsvertrag" um einen

Proforma-Vertrag handelt. Die Beschwerdeführerin ist mit dem Vorsitzenden der Geschäftsführung verheiratet. Nach ständiger Judikatur des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen. (vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134).

Diese Anforderungen werden im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Im Gegenteil, es bestehen erhebliche Zweifel daran, dass die Beschwerdeführerin tatsächlich die Tätigkeit als Sekretärin bei der schweizerischen Gesellschaft ausgeübt hat.

So hat die Beschwerdeführerin in ihrer Erstaussage im Zuge der Einvernahme bei der Kontrolle am 16. April 2013 selbst angegeben, dass zwischen ihr und der K-GmbH kein Dienstvertrag bzw. Dienstverhältnis bestehen würde. Sie habe nur einen Dienstvertrag mit der gleichnamigen Firma in Österreich. Erst in der weiteren Befragung wollte sie dann doch sowohl bei der schweizerischen als auch bei der österreichischen Firma angestellt sein. Da nach der Lebenserfahrung Erstaussagen der Wahrheit am Nächsten kommen, ist vom Zutreffen der Erstaussage auszugehen. Auch der später zur Einvernahme hinzu gekommene Ehemann konnte zunächst keinen Arbeitsvertrag vorlegen und verneinte ebenfalls das Bestehen eines Dienstverhältnisses. In der Folge änderte der Ehemann seine Aussage ab und gab an, dass seine Frau zwar in der österreichischen Firma angestellt, bei der schweizerischen Gesellschaft jedoch nur Teilhaberin sei. Es kann angenommen werden, dass einer Person, welche in einem Dienstverhältnis steht und die Tätigkeit regelmäßig und tatsächlich ausübt, dieses Dienstverhältnis auch bewusst ist. Dies gilt auch für den Ehemann.

Für die Annahme des Vorliegens eines Proforma-Arbeitsvertrages spricht auch, dass eingeräumt werden musste, dass keine Anmeldung bei der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) vorgenommen wurde. Die Rechtfertigung, dass man der Meinung sei, dass aufgrund des bestehenden Arbeitsverhältnisses in Österreich auch für das Schweizer Arbeitsverhältnis die österreichische Sozialversicherung zuständig sei, ist nicht glaubhaft.

Aus alledem ist zu schließen, dass mit dem als "Arbeitsvertrag" bezeichneten Dokument bei der Zollbehörde nur die eingangsabgabenfreie Verwendung des Fahrzeuges erreicht werden hätte sollen.

Im gegenständlichen Fall fehlt es aus den oben angeführten Gründen somit auch deshalb an den Voraussetzungen für die vorübergehende Verwendung des Beförderungsmittels unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben.

War die vorübergehende Verwendung unzulässig, dann handelt es sich nicht um ein in Art. 556 bis 561 ZK-DVO genanntes Beförderungsmittel im Sinne des Art. 232 Abs. 1

Buchst. b) ZK-DVO. Deshalb konnte auch die Fiktion des Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO über die Gestellung und Überlassung nicht greifen. Das Beförderungsmittel gilt gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht.

Die nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a) ZK entstandene Einfuhrzollschuld ist nach dessen Abs. 2 im Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens entstanden. Dies gilt nach § 2 Abs. 1 ZollIR-DG auch für die Einfuhrumsatzsteuer.

Wie das Zollamt in seiner Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausführt, ist zwar das erstmalige vorschriftswidrige Verbringen des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges bereits im September 2007 erfolgt, aufgrund der Bestimmung des Art. 221 Abs. 3 ZK, wonach die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung einer entstandenen Einfuhrzollschuld nur bis zum Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Zollschuldentstehung erfolgen kann, war im Rahmen der wiederkehrenden Entstehung der Einfuhrzollschuld ein Zeitpunkt um den 29. November 2010 (Zustellung der als Bescheid geltenden Mitteilung der Einfuhrzollschuld am 29. November 2013) heranzuziehen.

Der vom Zollamt in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2014, GZ. *****/*****/09/2014, in Anwendung der Schlussmethode nach Art. 31 ZK unter Zugrundelegung des Fahrzeugwertes nach Eurotax im Zeitpunkt der Zollschuldentstehung im November 2010 ermittelte Zollwert ist deshalb nicht zu beanstanden. Die Ermittlung des Zollwertes wurde auch nicht bestritten.

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung mit Bescheid vom 20. März 2014, GZ. *****/*****/11/2013, ergibt sich dem Grunde nach aus § 108 Abs. 1 ZollIR-DG. Das Beschwerdevorbringen, dass die Vorschreibung der Eingangsabgaben rechtswidrig sei, geht aus den oben angeführten Gründen ins Leere. Die festgesetzte Abgabenerhöhung erweist sich jedoch der Höhe nach als unrichtig.

Entsteht eine Zollschuld unter anderen als durch die Annahme einer Zollanmeldung einer Ware zu einem anderen Zollverfahren als der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben oder durch andere Handlungen mit gleicher rechtlicher Wirkung wie diese Annahme, so erfolgt gemäß Art. 218 Abs. 3 ZK die buchmäßige Erfassung des entsprechenden Abgabenbetrages innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag an dem die Zollbehörden in der Lage sind, a) den betreffenden Abgabenbetrag zu berechnen und b) den Zollschuldner zu bestimmen.

Im Beschwerdefall wurde der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 22. August 2013 Gelegenheit gegeben zur beabsichtigten Inanspruchnahme als Zollschuldnerin im Rahmen des Parteiengehörs Stellung zu nehmen. Es wurde ihr wurde eine Frist bis 9. September 2013 eingeräumt. Die buchmäßige Erfassung der Eingangsabgaben hätte daher unverzüglich nach Ablauf dieser Frist erfolgen müssen. Die erst mit Bescheid vom 5. November 2013 vorgenommene buchmäßige Erfassung der Abgaben ist daher der Behörde zuzurechnen.

Zu diesem Zeitpunkt war es für die belangte Behörde aufgrund der Angaben der Beschwerdeführerin auch bereits erkennbar, dass unter Beachtung der im Art. 221 Abs. 3 ZK geregelten Verjährungsfrist ein Zollschuldentstehungszeitpunkt im November 2010 anzunehmen ist.

Unter Berücksichtigung, dass ein Säumniszeitraum jeweils vom 15. eines Monats bis zum 14. des nachfolgenden Monats reicht, ist die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. Dezember 2013 bis 14. April 2014 wegen der erst mit Bescheid vom 5. November 2013 vorgenommenen und mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. März 2014 berichtigten buchmäßigen Erfassung der Zollschuld aus Gründen erfolgt, die nicht von der Beschwerdeführerin zu vertreten sind und somit als unverhältnismäßig anzusehen ist (vgl. VwGH 25.3.2004, 2003/16/0479 mit Hinweis auf die EuGH-Rechtsprechung; § 108 Abs. 1 zweiter Satz ZollR-DG).

Im Beschwerdefall ist die Mitteilung der buchmäßigen Erfassung der Eingangsabgabenschuld mit ihrer Zustellung am 29. November 2013 erfolgt. Der Zeitraum vom 15. Oktober bis 14. November 2010 war daher ebenfalls aus der Berechnung auszuscheiden. Die Abgabenerhöhung war daher nur für die zwischen dem 15. November 2010 und dem 14. September 2013 gelegenen Säumniszeiträume vorzuschreiben.

V. Zur Unzulässigkeit der 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.

Ein Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Das Bundesfinanzgericht konnte sich auf die zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes berufen, von der es nicht abgewichen ist. Zu Fragen der Beweiswürdigung ist das Revisionsverfahren im Allgemeinen ohnehin nicht vorgesehen.

Innsbruck, am 16. Februar 2016