

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 9. Mai 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Z. vom 6. April 2011, Zl. *****, betreffend die Vorschreibung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer zu Recht erkannt:

Die Abgabenfestsetzung des angefochtenen Bescheides wird wie folgt geändert:

Abgabenart	Betrag in Euro
Zoll (A00)	4.100,00
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	9.020,00
Summe	13.120,00

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang

Das Zollamt Z. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 6. April 2011, GZ. *****, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke ****, amtliches Kennzeichen: ****, gemäß Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) am 22. Dezember 2010 entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 4.906,56 Euro (1.533,27 Euro an Zoll sowie 3.373,26 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Zur Begründung führte die Zollbehörde im Wesentlichen an, der Bf. habe die Voraussetzungen für eine formlose vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben für im Straßenverkehr eingesetzte Beförderungsmittel nach Art. 561 Abs. 1 ZK-DVO nicht erfüllt. Das Beförderungsmittel wäre im Zuge der Einreise in den Wirtschaftsraum der EU gem. Art. 40 ZK zu gestellen und gem. Art. 59 ZK einem Zollverfahren zuzuführen gewesen. Die Zollanmeldung hätte gem. Art. 61 Buchstabe a bzw. b ZK schriftlich oder mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegeben werden müssen. Nachdem das Fahrzeug weder gestellt noch formell zu einem

Zollverfahren angemeldet worden sei, sei es vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden, wodurch die Einfuhrzollschuld nach Art. 202 ZK entstanden sei.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung, nunmehr Bescheidbeschwerde gemäß § 243 Bundesabgabenordnung (BAO) idF des Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetzes 2012 - FinVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, vom 9. Mai 2011.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2011, GZ. *****, änderte das Zollamt die Abgabenfestsetzung wie folgt:

Zoll	4.100,00 Euro
Einfuhrumsatzsteuer	9.020,00 Euro
Abgabenerhöhung	1.246,45 Euro

Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen brachte der Bf. eine (Administrativ-)Beschwerde ein, in der er Folgendes vorbrachte:

„1. Zur Gemeinschaftswidrigkeit

Inhaltlich verweisen wir zunächst auf unsere Ausführungen in der am 9. Mai 2011 eingebrachten Berufung.

Indem die Abgabenbehörde Einfuhrabgaben (insgesamt € 14.366,45) für notwendige Betriebsmittel (Kraftfahrzeug) des in der Schweiz gelegenen Betriebes des Abgabepflichtigen vorschreibt, verstößt sie gegen das zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 30.04.2002 (kurz: Freizügigkeitsabkommen).

Die Vorschreibung dieser Abgaben wird im Wesentlichen damit begründet, dass der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) nicht in der Eidgenössischen Schweiz sondern in Österreich habe. Aufgrund dieser Maßnahme wird das vom Abgabepflichtigen in der Schweiz niedergelassene und betriebene Einzelunternehmen mit wesentlich höheren Kosten belastet als ein vergleichbares Unternehmen, welches von einer in der Eidg. Schweiz ansässigen Person betrieben wird. Eine derartige Maßnahme kann dazu führen, dass eine in Österreich ansässige Person davon abgehalten wird, auf dem Staatsgebiet der Eidgenössischen Schweiz ein Einzelunternehmen zu eröffnen, da die in Österreich ansässige Person damit rechnen muss, mit wesentlich höheren Abgaben belastet zu werden, als ein vergleichbares Unternehmen einer in der Schweiz ansässigen Person.

Eine unzulässige Behinderung ist dann anzunehmen, wenn die Ausdehnung selbständiger Tätigkeiten über das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates hinaus aufgrund unterschiedslos anwendbarer Rechtsvorschriften des Aufnahmemitgliedstaats unterbunden oder behindert wird. (vgl. Scheuer in: Lenz (Brochardt (Hrsg.), EUV/EGV, 4. Aufl., Art 43, Rn 9)

Aufgrund des Freizügigkeitsabkommens ist die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV, wie sie zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gilt, auch im Verhältnis zur Eidg. Schweiz unmittelbar anwendbar.

"Die Grundfreiheiten stehen sowohl (formellen und materiellen) Diskriminierungen als auch sog Beschränkungen entgegen: Hierunter sind solche Maßnahmen zu verstehen, die die Wahrnehmung der jeweiligen Grundfreiheiten behindern, wobei diese Beeinträchtigung tatsächlich oder potentiell, mittelbar oder unmittelbar erfolgen kann. Entscheidend ist allein deren (mögliche) Wirkung in dem Sinn, dass sie in irgendeiner Weise die (grenzüberschreitende) Wahrnehmung der jeweiligen Grundfreiheit behindert oder weniger attraktiv macht." (vgl Bieber/Epiney/Haag: Die Europäische Union, § 10, RZ 13)

Für die Grundfreiheiten gelten die im Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalen Recht entwickelten Grundsätze. Kollidieren Gemeinschaftsrecht und nationales Recht, kommt dem Gemeinschaftsrecht nach Ansicht des EuGH in jedem Falle Vorrang zu (vgl EuGH, Slg 1964, 1251, 1271 - Costa; Slg 1970, 1125, Rn 3 – Internationale Handelsgesellschaft, Slg 1990, 1-2433, Rn 18 - Factortame).

Zur Nichtanwendung des dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden nationalen Rechts sind alle mit der Rechtssache befassten Instanzen (auch erstinstanzliche Gerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet. (vgl EuGH, Slg 1989, 1839, Rn 28 ff).

Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Artikel 39 EGV (nunmehr Art 45 AEUV) und 43 EGV (nunmehr Art 49 AEUV) den gleichen rechtlichen Schutz gewähren (vgl Urteil vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-363/89, Roux, Slg. 1991, I-273, Randnr. 23).

In der angefochtenen Berufungsvorentscheidung vertritt die Abgabenbehörde die Rechtsansicht, dass es aus zollrechtlicher Sicht ausschließlich um die Beurteilung der Frage gehe, in wie weit die Einbringung und Verwendung eines drittlandischen unverzollten Beförderungsmittels in das bzw. im Zollgebiet der Gemeinschaft zulässig sei bzw. welche Voraussetzungen daran geknüpft seien (vgl S 4 der Berufungsvorentscheidung).

"Es geht also um die Ware des Beförderungsmittels und deren zollrechtlichen Status und nicht um die in dem genannten Primärrecht der EU sowie in dem genannten Abkommen mit der Schweiz festgelegten Grundfreiheiten für Personen. Da das angesprochene Gemeinschaftsrecht AEUV sowie das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz keine Regelungen im Zusammenhang mit Waren und dem Warenverkehr zwischen dem Zollgebiet der Gemeinschaft und der Schweiz im Sinne des Artikel 1 ZK enthalten, kommen diese Bestimmungen für die zollrechtliche Beurteilung der Verbringung drittlandischer unverzollter Beförderungsmittel in das Zollgebiet der Gemeinschaft daher nicht in Betracht und sind diesbezüglich außer Acht zu lassen." (vgl Berufungsvorentscheidung, S 4 und S 5)

Die Abgabenbehörde vertritt unseres Erachtens die unzulässige Rechtsansicht, dass beim gegenständlichen Sachverhalt die im Freizügigkeitsabkommen übernommenen Grundfreiheiten (z. B. Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungsfreiheit) nicht zur Anwendung kommen können und quasi zu ignorieren seien, da es lediglich um die Beantwortung der Frage gehe, ob ein in der Schweiz zugelassenes unverzolltes

Beförderungsmittel in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt und auch verwendet werden könne.

*2. Zum Antrag auf Befreiung der „Rückwaren“ gem. Artikel 185 der VO 2913/92
Das gegenständliche Beförderungsmittel der Marke ** wurde im Gemeinschaftsgebiet produziert, es handelt sich daher um eine Gemeinschaftsware iSd Art 4 Z 7 des VO 2913/92. Erst durch das Verbringen der Gemeinschaftsware in die Eidg. Schweiz wurde die ursprüngliche Gemeinschaftsware zur Nichtgemeinschaftsware iSd Art 4 Z 8 der VO 2913/92.*

Die Abgabenbehörde vertritt die Rechtsansicht, dass das gegenständliche Beförderungsmittel innerhalb von drei Jahren nach der Verbringung in das Drittlandsgebiet wieder in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt worden sei. Unseres Erachtens liegen daher die Voraussetzungen für die Befreiung als Rückware iSd Art 185 der VO 2913/92 vor.“

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

Hinsichtlich der beantragten Rückwarenbegünstigung wurde der Bf. im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht mit Vorhalt vom 19. März 2015 ersucht, die in Art. 848 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) genannten Nachweise vorzulegen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Der Bf. nahm in der Folge seine Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

2.) Sachverhalt

Dem Beschwerdeverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger mit gewöhnlichem Wohnsitz (Hauptwohnsitz) in **, **. Er betreibt als Einzelunternehmer die in der Schweiz ansässige Firma *****. Am 22. Dezember 2010 wurde der Bf. anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet der Union über das Zollamt Z. , Zollstelle ZS. , mit einem in der Schweiz zugelassenen PKW einer Kontrolle unterzogen.

Der verfahrensgegenständliche PKW der Marke **** wurde am 4. Dezember 2008 von der hierfür zuständigen Behörde in der Schweiz für das Einzelunternehmen des Bf. zugelassen. Der Bf. verwendete das Beförderungsmittel für berufliche Zwecke sowie für Fahrten zwischen seinem in Österreich gelegenen Wohnsitz und seinem in der Schweiz gelegenen Einzelunternehmen.

3.) Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vom Zollamt vorgelegten Akten sowie aus den Angaben und Vorbringen des Bf.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden dem Bf. die Sachverhaltsannahmen sowie die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Der Bf. äußerte sich dazu nicht.

4.) Rechtslage

Gemäß Art. 137 Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, können im Verfahren der vorübergehenden Verwendung Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr bestimmt sind, ohne dass sie, abgesehen von der normalen Wertminderung aufgrund des von ihnen gemachten Gebrauchs, Veränderungen erfahren hätten, unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben, und ohne dass sie handelspolitischen Maßnahmen unterliegen, im Zollgebiet der Gemeinschaft verwendet werden.

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

- a) „gewerbliche Verwendung“: die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt;
- b) „eigener Gebrauch“: eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels.

Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel gemäß Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO bewilligt, die

- a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören;
- b) unbeschadet der Art. 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden; und
- c) bei gewerblicher Verwendung

Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO lautet:

„Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden sollen.“

Eigener Gebrauch ist gestattet, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Die Zollbehörden können die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmitteln nach dieser Vorschrift bei systematischer Inanspruchnahme begrenzen.“

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

Gemäß § 4 Abs. 2 Z. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollIR-DG) bedeutet im Zollrecht „normaler Wohnsitz“ oder „gewöhnlicher Wohnsitz“ jenen Wohnsitz (§ 26 BAO) einer natürlichen Person, an dem diese wegen persönlicher oder beruflicher Bindungen gewöhnlich, das heißt während mindestens 185 Tagen im Kalenderjahr, wohnt. Jedoch gilt als gewöhnlicher Wohnsitz einer Person, deren berufliche Bindungen an einem anderen Ort als dem ihrer persönlichen Bindungen liegen und die daher veranlasst ist, sich abwechselnd an verschiedenen Orten innerhalb und außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft aufzuhalten, der Ort ihrer persönlichen Bindungen, sofern sie regelmäßig dorthin zurückkehrt.

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

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

Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind Zollschuldner:

- die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht hat;
- die Personen, die an diesem Verbringen beteiligt waren, obwohl sie wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass sie damit vorschriftswidrig handeln;
- die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war.

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

Nach Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für in den Artikeln 556 bis 561 genannte Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 nach Maßgabe des Artikels 579 abgegeben werden, sofern sie nicht schriftlich oder mündlich angemeldet werden. Sofern die in Absatz 1 genannten Waren nicht Gegenstand einer ausdrücklichen Zollanmeldung sind, werden sie als zur Wiederausfuhr nach Beendigung

der vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 angemeldet angesehen (Absatz 2 leg. cit.).

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

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

Gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO gelten, wenn sich bei einer Kontrolle ergibt, dass die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist, ohne dass die verbrachten oder ausgeführten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllen, diese Waren als vorschriftswidrig verbracht oder ausgeführt.

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

Gemeinschaftswaren, die aus dem Zollgebiet der Union ausgeführt worden sind und innerhalb von drei Jahren wieder in das Zollgebiet eingeführt und dort in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden, werden nach Art. 185 ZK auf Antrag des Beteiligten von den Einfuhrabgaben befreit.

Art. 848 ZK-DVO lautet:

„(1) Als Rückwaren können Waren nur dann anerkannt werden, wenn
- für sie außer der Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr
a) entweder ein dem Ausführer von den Zollbehörden ausgehändigte Exemplar der Ausfuhranmeldung oder eine von ihnen beglaubigte Durchschrift
b) oder das in Artikel 850 vorgesehene Auskunftsblatt vorgelegt wird.

Die Papiere nach Buchstabe a) oder b) werden nicht verlangt, wenn die Wiedereinfuhrzollstelle anhand anderer ihr vorliegender oder vom Beteiligten beigebrachter Beweisunterlagen feststellen kann, dass die zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldeten Waren die nämlichen sind wie die ursprünglich aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführten und dass sie zum Zeitpunkt der Ausfuhr die Voraussetzungen erfüllt haben, um als Rückwaren anerkannt werden zu können;
- oder wenn die Waren mit einem in der Gemeinschaft ausgestellten Carnet ATA eingeführt werden.

Diese Waren können auch dann noch nach Maßgabe des Artikels 185 des Zollkodex als Rückwaren eingeführt werden, wenn die Gültigkeitsdauer des Carnets verstrichen ist.
In allen Fällen sind die in Artikel 290 Absatz 2 aufgeführten Förmlichkeiten zu erledigen.

(2) Die Vorschriften von Absatz 1, erster Gedankenstrich finden keine Anwendung auf den grenzüberschreitenden Verkehr von Verpackungen, Beförderungsmitteln oder bestimmten in ein besonderes Verfahren übergeführten Waren, wenn die autonomen oder vertraglichen Vorschriften unter diesen Umständen keine Vorlage von Zollpapieren erfordern.

Sie finden ebenfalls keine Anwendung in den Fällen, in denen Waren mündlich oder auf andere Art zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder zur Ausfuhr angemeldet werden können.

(3) Die Wiedereinfuhrzollstelle kann vom Beteiligten gegebenenfalls verlangen, ihr zusätzliche Nachweise insbesondere hinsichtlich der Nämlichkeit der Rückwaren vorzulegen.“

Für die Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit bedarf es gem. § 87 Abs. 1 ZollR-DG eines Antrags.

Werden Waren durch Willensäußerung nach Artikel 233 ZK-DVO angemeldet, gilt dies auch als Antrag auf Feststellung der Einfuhrabgabenfreiheit und das Nichttätigwerden der Zollbehörde als Feststellung (§ 87 Abs. 4 ZollR-DG).

5.) Rechtliche Erwägungen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Die Verwendung zum eigenen Gebrauch ist allerdings im Hinblick auf Art. 561 Abs. 2 zweiter Unterabsatz ZK-DVO auf Personen beschränkt, die bei der außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person angestellt sind. Zudem muss die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen sein.

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

Auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH), der ähnlich gelagerte Fälle ebenfalls unter den Zollschuldtatbestand des Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK subsumierte, wird verwiesen. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0110, zu Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO näher ausgeführt, dass die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeugs zum privaten Gebrauch das kumulative Vorliegen aller in dieser Bestimmung angeführten Tatbestandselemente voraussetzt und demnach eine der Voraussetzungen für die

Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges ist, dass die private Verwendung im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist. Auch eine der Behörde vorgelegte „Bestätigung“ des Arbeitgebers, wonach der Beschwerdeführer angewiesen ist, das Fahrzeug für Dienstfahrten zu verwenden und er berechtigt ist, das Fahrzeug für private Fahrten nur in Ausnahmefällen zu verwenden, kann das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Anstellungsvertrag nicht ersetzen (vgl. auch VwGH 30.09.2004, 2004/16/0113).

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

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

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

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

Die vorübergehende Verwendung eines im Straßenverkehr eingesetzten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO setzt nach dem Gesetz und der zitierten Rechtsprechung sohin das kumulative Vorliegen aller in dieser Bestimmung angeführten Tatbestandselemente voraus. Demnach ist eine der unabdingbaren Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der

vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben, dass die Verwendung zum eigenen Gebrauch in einem Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Da dies nicht der Fall war, war 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 unzulässig.

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

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

Da sich bei einer Kontrolle ergab, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgte, ohne dass der verbrachte PKW die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 erfüllte, galt diese Ware gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht mit der Folge, dass die Zollschuld für das Fahrzeug nach Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstand.

Hinsichtlich der unbestritten gebliebenen Höhe der vorgeschriebenen Eingangsabgaben (Zoll und Einfuhrumsatzsteuer) sowie deren Bemessungsgrundlagen und Berechnung wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2011 verwiesen.

Die in der genannten Berufungsvorentscheidung vorgenommene erstmalige Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollIR-DG hat jedoch zu unterbleiben, da die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes durch die Sache begrenzt ist.

Sache ist dabei die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides gebildet hat. Daher darf ein Erkenntnis (wie auch eine Berufungsvorentscheidung der Zollbehörde) nicht eine Abgabe erstmals oder eine andere Abgabe als jene des angefochtenen Bescheides vorschreiben (vgl. Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 11).

Der Bf. führte ins Treffen, dass der angefochtene Bescheid das Unionsrecht bzw. das Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (ABIEG Nr. L 114, S. 6 vom 30. April 2002) verletze.

Das genannte Abkommen ist am 1. Juni 2002 in Kraft getreten. In seinem Art. 1 werden die Ziele des Abkommens festgelegt, u.a. die Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien (Buchstabe a).

Bei der Ausübung dieser Rechte ist nach Art. 2 stets der Grundsatz der Nichtdiskriminierung zu beachten, der den Staatsangehörigen der Vertragsparteien das

Recht gewährleistet, bei der Anwendung des Abkommens nicht schlechter gestellt zu werden als Angehörige des Aufnahmestaates.

Im vorliegenden Fall verkennt der Bf mit seinem Vorbringen, dass ihm die Verwendung des bescheidgegenständlichen Fahrzeuges nicht untersagt wurde bzw. wird. Es wurden ihm lediglich aufgrund der bestehenden zollrechtlichen Bestimmungen die Eingangsabgaben zur Entrichtung vorgeschrieben. Die im Beschwerdefall maßgeblichen Zollvorschriften verhindern weder, dass der Bf. in der Schweiz oder in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, noch dass er sich in der Schweiz niederlassen kann. Es kann auch nicht davon gesprochen werden, dass durch die Abgabepflicht seine berufliche oder geographische Mobilität gemäß Art. 8 des Anhangs 1 des Abkommens eingeschränkt wäre.

Das vom Bf. ins Treffen geführte Abkommen regelt die Personen- und nicht die Warenfreiheit. Der Bf. kann sich daher unter Berufung auf das Abkommen nicht der Abgabepflicht aufgrund des geltenden Zollrechts entziehen. Das geltende Zollrecht der Union ist in Bezug auf die Schweiz mit dem Freizügigkeitsabkommen nicht außer Kraft gesetzt worden.

Es liegt deshalb weder eine Verletzung von Unionsrecht noch die Verletzung des Freizügigkeitsabkommens vor (vgl. UFS 16.2.2012, ZRV/0181-Z2L/11; Urteil des schweizerischen Bundesverwaltungsgerichts vom 24. November 2011, Zahl A-7817/2010).

Der Bf. beansprucht für das Fahrzeug eine Abgabenbegünstigung nach Art. 185 ZK als Rückware.

Für die Feststellung der vollständigen oder teilweisen Einfuhrabgabenbefreiung für Rückwaren bedarf es gemäß Art. 185 Abs. 1 ZK in Verbindung mit § 87 Abs. 1 ZollIR-DG eines Antrages. Ein derartiger Antrag wurde jedoch nicht gestellt. Auch bei Berücksichtigung der Bestimmung des § 87 Abs. 4 ZollIR-DG kann für den Bf. nichts gewonnen werden.

Fest steht, dass zum Zeitpunkt des Passierens der Zollstelle das Kraftfahrzeug in der Schweiz zum Straßenverkehr zugelassen war.

„Die Bestimmung des § 87 Abs. 4 ZollIR-DG darf im Sinne einer teleologischen Interpretation nur so verstanden werden, dass im Falle des Passierens der Zollstelle mit einem Kraftfahrzeug das Nichttätigwerden der Zollbehörde nur dann als Feststellung der Abgabenfreiheit gilt, wenn es sich um ein in einem Mitgliedstaat zum Verkehr zugelassenes Kraftfahrzeug handelt. Würde die Norm des § 87 Abs. 4 ZollIR-DG auch auf Kraftfahrzeuge mit drittlandischem Kennzeichen [...] anzuwenden sein, dann wären diese Fahrzeuge im Falle des Passierens der Zollstelle ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben und bei Nichttätigwerden der Zollbehörde einfuhrabgabenfrei zum freien Verkehr abgefertigt. Gegen eine derartige Auslegung des § 87 Abs. 4 ZollIR-DG spricht die Tatsache, dass die Organe der Zollverwaltung nur dann von einer (offensichtlichen) Rückwarenabfertigung ausgehen können, wenn das Kraftfahrzeug in der Gemeinschaft zum Verkehr zugelassen ist. Würde die Fiktion des § 87 Abs. 4 ZollIR-DG auch für

Kraftfahrzeuge mit drittländischem Kennzeichen [...] gelten, dann wäre es im Falle des bloßen Passierens für die Zollverwaltung nicht erkennbar, ob eine Abfertigung zum freien Verkehr oder eine zur vorübergehenden Verwendung beantragt wird" (UFS 20.5.2008, ZRV/0149-Z3K/07, 3.9.2013, ZRV/0176-Z3K/12).

Der im vorliegenden Fall zur Entscheidung berufene Einzelrichter schließt sich der zitierten Rechtsansicht vollinhaltlich an.

Dazu kommt, dass der Bf. die in Art. 848 ZK-DVO genannten Nachweise trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht bislang nicht vorgelegt hat.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

6.) Zulässigkeit einer Revision

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

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

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

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