



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch MMag. Dr. Manfred Schnetzer, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Lustenauerstr. 64, vom 6. Oktober 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X. vom 14. September 2010, Zl. 123, betreffend die Vorschreibung von Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der von der angefochtenen Berufungsvorentscheidung unverändert übernommene Spruch des Abgabenbescheides vom 9. August 2010, Zl. 456, wird wie folgt geändert:

Das Datum des vorschriftswidrigen Verbringens wird von „16. Juni 2010“ auf „11. Juni 2010“ berichtigt und die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Abgabe	Betrag in Euro
Zoll (A00)	685,00
Einfuhrumsatzsteuer (B00)	1.507,00
Summe	2.192,00

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Zollamt X. teilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 9. August 2010, Zl. 456, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine für einen PKW der Marke VW-Jetta 1,9 TDI, amtliches Kennzeichen: 000, gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) am 16. Juni 2010 entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 2.889,22 Euro (902,88 Euro an Zoll sowie 1.986,34 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Bf. habe die Voraussetzungen für eine formlose vorübergehende Verwendung eines drittäandischen unverzollten Fahrzeuges im Zollgebiet der Europäischen Union nach Art. 555 bis 562 ZK-DVO nicht erfüllt. Das Beförderungsmittel wäre im Zuge der Einreise zu gestellen und formell zu einem Zollverfahren anzumelden gewesen.

Die dagegen fristgerecht erhobene Berufung wies die Zollbehörde mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2010, Zl. 123, als unbegründet ab.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 6. Oktober 2010, in der beantragt wird, die angefochtene Berufungsvorentscheidung ersatzlos zu beheben und dem Zollamt aufzutragen, die vorgeschriebenen und bereits bezahlten Abgaben zurückzuerstatten.

In der Begründung wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Der verfahrensgegenständliche Pkw VW Jetta 1,9 TDI sei auf die Firma A-AG, Adr., zugelassen. Die A-AG sei mittlerweile in die B-AG umbenannt worden. Der Bf. habe für den konkreten Grenzübergang am 16. Juni 2010 eine Vollmacht der B-AG erhalten mit der Fahrerlaubnis für das verfahrensgegenständliche Firmenfahrzeug, wobei die Fahrerlaubnis auch für den grenzüberschreitenden Verkehr und auch im europäischen Ausland gegolten habe. Es habe auch die Absicht bzw. die Verpflichtung bestanden, das Kfz nach Weisung der B-AG nach Durchführung des Auftrages wiederum nach Liechtenstein zu „reimportieren“. Der Bf. sei am 16. Juni 2010 von der B-AG beauftragt worden, in Deutschland ein Seminar abzuhalten, wofür ihm auch der verfahrensgegenständliche Pkw zur Verfügung gestellt worden sei. Das Entgelt für die Abhaltung dieses Seminars habe der Bw. von der Zulassungsinhaberin bekommen. Der Bf. habe sich somit über Weisung des Fahrzeughalters mit dem Kfz nach Deutschland begeben, dafür eine Entgelt (im Rahmen seines freien Mitarbeitervertrages) erhalten und sei am selben Tag beim Versuch, mit dem gegenständlichen Kfz in das Gemeinschaftsgebiet einzureisen, angehalten worden.

Der Bf. habe einen „freien Dienstvertrag“ mit der B-AG , wobei er nach deren Weisungen handeln müsse, für seine Dienste ein Entgelt erhalte und diesbezüglich Angestellter im Sinne des Gemeinschaftszollrechtes sei. Er habe nach Weisungen der B-AG tatsächlich Leistungen für diese erbracht und dafür als Gegenleistung eine Vergütung erhalten.

Ob das (nach zollrechtlichen Definitionen bestehende) Arbeitsverhältnis des Bf. als „freier Mitarbeitervertrag“ umschrieben sei, sei bedeutungslos. Es gehe um die tatsächliche Ausgestaltung und nicht um die vertragliche Formulierung. Nach der gemeinschaftsrechtlichen Definition sei aber davon auszugehen, dass der Bf. das Kfz als Angestellter mit Ermächtigung zum eigenen Gebrauch verwendet habe.

Damit würden die Regelungen (Befreiungsvorschriften) über die vorübergehende Verwendung gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO zur Anwendung kommen.

Wenn der Bf. Angestellter im Sinne der Zollvorschriften sei und er auch eine Fahrerlaubnis als Angestellter der Zulassungsinhaberin habe, so komme die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO aufgrund eines bestehenden Anstellungsverhältnisses (im zollrechtlichen Sinne) zur Anwendung. Der Bf. habe erhebliche Zahlungen monatlich von der Zulassungsinhaberin erhalten und erhalte solche immer noch, weil er entsprechende Leistungen für sie erbracht habe und immer noch erbringe, und zwar über deren Weisung. Gerade im konkreten Fall habe er sich auch über Weisung der B-AG mit dem Firmenfahrzeug ins EU-Zollinland begeben.

Für den Fall, dass die entsprechenden Behauptungen, der Bf. sei Angestellter im Sinne des Gemeinschaftszollrechtes, nicht ausreichend seien, wende der Bf. Verfahrensfehler ein, zumal das Zollamt allenfalls weitere Abklärungen hätte treffen müssen (wenn sie diesem Vorbringen keinen Glauben schenke), ob tatsächlich ein Anstellungsvertrag im Sinne des Gemeinschaftszollrechtes vorliege oder nicht.

Selbst wenn jedoch die Behörde davon ausgehe, dass kein Anstellungsvertrag zwischen dem Bf. und dem Zulassungsinhaber vorliege, so könne der Bf. dennoch die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben gemäß Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO für sich beanspruchen.

Es liege mit der Vollmacht vom 16. Juni 2010 jedenfalls eine Ermächtigung zur Verwendung des gegenständlichen Kfz auch zum Grenzübertritt vor und eine solche Ermächtigung sei nach den Bestimmungen des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO auch ohne einen Anstellungsvertrag ausreichend.

Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO sehe ausdrücklich eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben vor, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft ansässigen Personen gehören (hier der B-AG), von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet ansässigen Person (Bf.) gewerblich oder zum eigenen Gebrauch verwendet werden sollen.

Eine anderweitige Ermächtigung sei damit ausdrücklich als Tatbestand für die Befreiung der Abgaben vorgesehen.

Der zweite Satz im Abs. 2 des Art. 561 ZK-DVO, dass der eigene Gebrauch gestattet sei, sofern er im Anstellungsvertrag vorgesehen sei, beschränke dabei nicht den eigenen Gebrauch ausschließlich auf den Anstellungsvertrag, sondern beschränkt den eigenen Gebrauch im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses darauf, nämlich dass dieser nur dann zulässig sei, wenn er auch im Vertrag vorgesehen sei. So könnte auch jemand angestellt, jedoch nicht bevollmächtigt sein, ein Kfz zum eigenen Gebrauch zu verwenden. Nach den zollrechtlichen Vorgaben solle der eigene Gebrauch bei einer Anstellung nur dann zulässig sein, wenn der eigene Gebrauch im Anstellungsvertrag auch ausdrücklich vorgesehen sei. Die Anstellung alleine soll nicht ausreichend sein.

Die Bestimmung sage aber jedenfalls nichts darüber aus, dass es keine Ermächtigung zum eigenen Gebrauch geben könne, sondern sehe dies der vorstehende Satz sogar ausdrücklich vor, dass eine Person anderweitig zur Verwendung ermächtigt werden könne und zwar gewerblich oder zum eigenen Gebrauch. Wenn eine Ermächtigung somit eine Verwendung für den gewerblichen oder eigenen Gebrauch vorsehe, komme eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO zur Anwendung. Jegliche andere Auslegung sei gegen den klaren Wortlaut und damit unrichtig.

Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO spreche dabei von „bewilligt“ während Abs. 3 davon spreche, dass die Befreiung in Ausnahmefällen bewilligt werden „kann“. Der Bf. sei daher der Meinung, dass die dem Zollamt vorliegende Vollmacht als Ermächtigung, unabhängig davon, ob ein Anstellungsvertrag im Sinne des Gemeinschaftszollrechtes vorliege oder nicht, ausreichend sei.

Die B-AG habe mittlerweile das verfahrensgegenständliche Kfz zu einem Pauschalpreis von netto 9.293,68 Schweizer Franken verkauft. Der im Zollverfahren festgesetzte Nettowert (Schätzwert) von 9.028,82 Euro entspreche somit nicht dem tatsächlichen und aktuellen Verkehrswert. Somit sei von einem Wert von ca. 6.850,00 Euro auszugehen. Sollte, was bestritten werde, eine Abgabe vorzuschreiben sein, dann jedenfalls nur vom geringeren Betrag.

Richtigerweise habe das Zollamt wohl bei der ersten Berechnung den Zollwert des Fahrzeugs geschätzt nach der Eurotax-Preisliste. Im weiteren Verfahren sei aber dem Zollamt der Verkaufsvertrag vorgelegt worden. Wenn nunmehr aber der Wert des Kfz festgestellt sei, könne keine Schätzung mehr erfolgen, sondern sei dieser Wert zugrunde zu legen. Die Aussage, dass ebenso gut ein höherer Erlös aus dem Verkauf hätte erzielt werden können, unterstelle der Zulassungsinhaberin, dass sie das Kfz zu billig verkauft habe. Davon sei nicht

auszugehen, da auch nach der Rechtsprechung des VwGH Geschäfte zwischen Dritten grundsätzlich Entgeltcharakter und keinen Schenkungscharakter hätten. Der Käufer stehe in keiner Nahebeziehung zur Zulassungsinhaberin und Verkäuferin. Es sei davon auszugehen, dass die B-AG wohl gerne einen höheren Verkaufspreis erzielt hätte, es ihr aber offensichtlich nicht gelungen sei. Der Markt bestimme den Verkehrswert. Hätte sich ein Käufer auf Grundlage der Bemessung des Zollamtes in Höhe von 9.028,82 Euro ergeben, hätte die Verkäuferin ohne Zweifel wohl um diesen Preis verkauft und nicht billiger. Für die Berechnung des Zollwertes sei somit der tatsächliche Verkaufspreis kurze Zeit nach Festsetzung des Zollwertes heranzuziehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt als erwiesen an:

Der in Deutschland mit gewöhnlichem Wohnsitz in Adr1., ansässige Beschwerdeführer (im Folgenden als Bf. bezeichnet), verbrachte am 11. Juni 2010 den im Fürstentum Liechtenstein für die B-AG, Adr., zugelassenen und in deren Eigentum stehenden PKW, Marke VW Jetta, mit dem amtlichen Kennzeichen 000 in das Zollgebiet der Europäischen Union.

Am 15. Juni 2010 wurde der Bf. anlässlich seiner Ausreise aus dem Zollgebiet einer Zollkontrolle unterzogen. Er gab an, er sei im Auftrag der B-AG unterwegs in die Schweiz, um dort einen Vortrag zu halten. Das Beförderungsmittel sei ihm von der Zulassungsinhaberin zur Verfügung gestellt worden, da sein eigenes Fahrzeug in der Reparatur wäre. Er gab im weiteren Verfahren vor der Zollbehörde an, für die im Fürstentum Liechtenstein an oben angeführter Anschrift ansässige B-AG als „freier Mitarbeiter“ tätig zu sein. Der im Zuge des zweitinstanzlichen Rechtsbehelfsverfahrens vorgelegte "Beratervertrag" hat folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Inhalt:

„Beratervertrag

zwischen

der Firma B-AG, Adr.

gesetzlich vertreten durch Herrn G.

- nachfolgend „Firma“ genannt -

und

Dr. med. S.

Adr2.

wird nachfolgender
freier Mitarbeitervertrag geschlossen:

§ 1 Gegenstand des Vertrages

Herr Dr. S. wird die Firma im Hinblick auf die B.-physikalische Therapie-Systeme in Fragen der medizinischen Wissenschaft beraten; hierzu gehört insbesondere:

Die Konzeption von Seminarinhalten, Vorträgen und Präsentationen nach Abstimmung mit der Firma.

Das Abhalten von Seminaren und Vorträgen (Schwerpunkt Fachmedizin) einschließlich terminlicher und örtlicher Festsetzungen.

...

Die Beratung wird in Abstimmung mit der Geschäftsleitung erfolgen.

Herr Dr. S. wird ihm zur Verfügung gestellte oder selbst gefertigte Texte, die zur Veröffentlichung gedacht sind, dem juristischen Berater der Firma vorlegen. Alle Copyright Rechte gehören der Firma.

Die Tätigkeiten nach vorstehendem Abs. 1 und 2 verstehen sich ohne jegliche Rechtsberatung; eine Überprüfung im Hinblick auf etwaige Rechtsfragen ist ausgeschlossen. Dies ist ausschließlich Sache der Firma.

§ 2 Ort und Zeit der Tätigkeit

Herr Dr. S. bestimmt seinen Arbeitsort. Er wird der Firmenleitung jedoch wöchentlich 3-mal ganztägig am Firmensitz zur Verfügung stehen.

Herr Dr. S. gestaltet seine Arbeitszeiten nach pflichtgemäßem Ermessen selbst.

Die Parteien sind sich darüber einig, dass Dr. S. sechs Wochen im Jahr urlaubsbedingt abwesend sein kann. Hierdurch dürfen nicht mehr als drei Beratungstermine (Abs. 1) am Firmensitz ausfallen.

§ 3 Weiterbildung

Herr Dr. S. verpflichtet sich, in allen medizinischen Fragen der B.-Therapie sich über den neuesten Stand der Entwicklung selbst zu informieren.

Die Firma wird Herrn Dr. S. durch geeignete Hinweise unterstützen.

§ 4 Vergütung

Als Vergütung ist ein monatliches Honorar von ... vereinbart.

Spesen werden in der monatlichen Abrechnung getrennt ausgewiesen und abgerechnet. Bei zufriedenstellender Zusammenarbeit, ist eine zusätzliche, erfolgsorientierte Umsatzbeteiligung angedacht.

Die Firma stellt Dr. S. ein Firmenfahrzeug (Mittelklasse) und ein Handy zu Verfügung. Bei Beendigung des Vertragsverhältnisses, muss das Auto und das Handy umgehend zurückgegeben werden. Dr. S. verpflichtet sich, die ihm zur Verfügung gestellten Dinge pfleglich zu behandeln und die vorgeschriebenen Wartungsintervalle einzuhalten. Mit der Zahlung der in § 4 vereinbarten Vergütung sind alle Ansprüche des freien Mitarbeiters gegen den Auftraggeber aus diesem Vertrag erfüllt. Für die Versteuerung der Vergütung hat der freie Mitarbeiter selbst zu sorgen.

Das vereinbarte Honorar wird jeweils zum Monatsende fällig. Die Auszahlung erfolgt unbar auf ein vom freien Mitarbeiter zu benennendes Konto.

§ 5 Aufwendungen

Die Firma verpflichtet sich, Herrn Dr. S. im üblichen Rahmen (siehe auch Abs. 1 und Abs. 2) alle zur Durchführung der Beratertätigkeit notwendigen Auslagen gegen Spesenabrechnung (Belegabrechnung) zu ersetzen. Dies gilt gleichermaßen für Auslandsreisen zum Besuch von Fach-Messen oder Veranstaltungen der B.-Landesvertretungen.

...

§ 8 Beendigung des Vertragsverhältnisses

Der Beratervertrag beginnt mit dem 1. Juli 2010 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Beratervertrag kann von beiden Seiten ordentlich mit einer Frist von drei Monaten schriftlich gekündigt werden.

...

§ 9 Sonstiges

... Es gilt das Recht des Fürstentums Liechtenstein

Ort, 01. Juli 2010"

Der Beratervertrag wurde am 1 Juli 2010 von den Vertragsparteien unterfertigt. Vor diesem Datum, insbesondere also im Zeitpunkt des Verbringens des PKW in das Zollgebiet der Union am 11. Juni 2010 lag noch keine schriftliche Vereinbarung zwischen der B-AG und dem Bf. vor, allerdings erhielt der Bf. bereits in den Monaten Februar, März, April und Juni 2010 ein regelmäßiges „Honorar“ für erbrachte Leistungen. Der Bf. brachte dazu vor, dass man sich erst am 1. Juli 2010 auf einen endgültigen Vertragstext habe einigen können. Davor habe es eine mündliche Vereinbarung gegeben, wobei aber die §§ 1 bis 5 des schriftlichen Vertrags bereits Gegenstand der mündlichen Vereinbarung gewesen seien. Die schriftliche Vereinbarung vom 1. Juli 2010 habe somit hinsichtlich der wesentlichen Bestandteile bereits

für die Monate Februar bis inklusive Juni 2010 gegolten und der Bf. habe dafür eben auch bereits regelmäßige Zahlungen von der B-AG erhalten.

In einem als „Vollmacht“ bezeichneten und mit 16. Juni 2010 datierten Schriftstück bestätigte die durch den verantwortlichen Geschäftsführer vertretene B-AG, dass der Bf. aufgrund seines Vertrages berechtigt sei, das Firmenfahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen 000 zu fahren, wobei die Fahrerlaubnis auch für den grenzüberschreitenden Verkehr, vor allem auch im europäischen Ausland gelte.

Das Zollamt X. teilte dem Bf. in der Folge mit Bescheid vom 9. August 2010, Zl. 456, gem. Art. 221 Abs. 1 Zollkodex (ZK) eine gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK in Verbindung mit Art. 234 Abs. 2 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von 2.889,22 Euro (902,88 Euro an Zoll sowie 1.986,34 Euro an Einfuhrumsatzsteuer) mit.

Da der Zollwert des Fahrzeuges nicht nach den Art. 29 f ZK nicht erhoben werden konnte, wurde er von der Zollbehörde gem. Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO wie folgt ermittelt:

EurotaxGlass` s-Fahrzeugbewertung	11.593,00 €
Herausrechnung 7% NOVA (11.593,00 : 1,07)	10.834,58 €
Herausrechnung 20% EUSt (10.834,579 : 1,20)	9.028,816 €
Zollwert gerundet	9.028,82 €

Das Ergebnis orientiert sich an der Notierung des Fahrzeuges in der „Eurotax-Preisliste“ zum für die Bewertung maßgeblichen Zeitpunkt im Juni 2010 in der Höhe von 11.593,00 Euro. Von diesem Betrag rechnete das Zollamt 7% Normverbrauchsabgabe und 20% Einfuhrumsatzsteuer heraus und ermittelte auf diese Weise eine Abgabenbemessungsgrundlage in der Höhe von 9.028,82 Euro.

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

Die hier maßgeblichen rechtlichen Bestimmungen lauten:

Gem. 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.

Für die vorübergehende Verwendung von Beförderungsmittel (Kapitel 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der ZK-DVO) 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

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 ZollR-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 Zollgebiets 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 einfuhrabgabenpflichtige 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 auf folgende Weise 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.

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. FG München 25.6.2009, 14 K 1929/08).

Im vorliegenden Fall wurde der im Fürstentum Liechtenstein zugelassene Personenkraftwagen am 11. Juni 2010 durch Passieren der Zollstelle an der Grenze formlos in das Zollgebiet der Union verbracht. Es ist daher bei Beurteilung der Frage, 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) von den in diesem Zeitpunkt anzuwendenden Rechtsgrundlagen auszugehen.

Nach der vorliegenden Sach- und Beweislage lagen die Voraussetzungen der Art. 230 bis 232 ZK-DVO zu diesem Zeitpunkt aus folgenden Gründen nicht vor:

Der Bf., der das Fahrzeug im Einfuhrzeitpunkt verwendete, hatte seinen gewöhnlichen Wohnsitz zu diesem Zeitpunkt unbestritten in Deutschland 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 am 11. Juni 2010 waren daher nicht alle objektiven Voraussetzungen erfüllt, um den Personenkraftwagen durch Abgabe einer konkludenten Zollanmeldung in das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung überführen zu können.

Das Fahrzeug war zwar außerhalb des Zollgebietes der Union auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen, wurde aber von einer im Zollgebiet ansässigen Person verwendet.

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, Zollkodex, 5. Auflage, Art. 141 Rz 16).

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

Der Bf. stützt sich auf die Bestimmung des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO.

Diese Bestimmung lautet:

„Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebietes 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.“

Zunächst ist festzustellen, 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 gegen oder ohne Entgelt verwendet wurde, sondern zum "eigenen Gebrauch" gemäß Buchstabe b der zuletzt zitierten Bestimmung.

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

Die Verwendung zum eigenen Gebrauch ist 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 vermag eine anderweitige Ermächtigung zum eigenen Gebrauch nach dieser Vorschrift das Erfordernis einer Verwendungsberechtigung im Anstellungsvertrag nicht zu ersetzen (siehe UFS 26.5.2008, ZRV/0012-Z3K/08). Das gilt sowohl für die vom Bf. behaupteten mündlichen Vereinbarungen zwischen ihm und der B-AG als auch für die hier ins Treffen geführte, im Übrigen nach dem maßgeblichen Zeitpunkt des Verbringens des Fahrzeugs in das Zollgebiet der Union am 11. Juni 2010 ausgestellte „Vollmacht“ der B-AG vom 16. Juni 2010, weil solche nachträglich oder mündlich erteilten Verwendungsberechtigungen zum eigenen Gebrauch anlässlich von zollbehördlichen Kontrollen nicht überprüfbar wären.

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 2001 in der Vorgängerregelung, in Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b ZK-DVO enthalten.

Die vorübergehende Verwendung eines im Straßenverkehr eingesetzten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch nach Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO setzt 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, dass die private Verwendung im Anstellungsvertrag vorgesehen ist.

Der vom Bf. vorgelegte schriftliche „Beratervertrag“ wurde von den Vertragsparteien am 1. Juli 2010 unterfertigt und wurde nach dessen § 8 auch erst mit 1. Juli 2010 wirksam. Im Zeitpunkt des Verbringens des PKW in das Zollgebiet der Union am 11. Juni 2010 lagen keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Zudem fehlt im vorgelegten „Beratervertrag“ vom 1. Juli 2010 eine Regelung hinsichtlich der Berechtigung des Bf. zum eigenen Gebrauch des hier gegenständlichen Beförderungsmittels, sodass 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 war. Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob der Bf. als Angestellter und der vorgelegte Beratervertrag als Anstellungsvertrag im Sinne des Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO anzusehen ist.

Dass ein in den Art. 559 oder 560 ZK-DVO genannter Tatbestand vorläge, behauptet der Bf. nicht.

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 somit bei der Kontrolle am 15. Juni 2010 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.

Auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der ähnlich gelagerte Fälle ebenfalls unter den Zollschuldetatbestand des Art. 202 Abs. 1 Buchstabe a ZK subsumierte, wird verwiesen (vgl. VwGH 30.09.2004, 2004/16/0113; 11.11.2004, 2004/16/0110).

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Zollschuldetstehung ist der Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens (Art. 202 Abs. 2 ZK). Im Beschwerdefall entstand also die Zollschuld bereits im Zeitpunkt der Abgabe der Willensäußerung nach Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a dritter Anstrich ZK-DVO (Passieren der Zollstelle) anlässlich der Einreise des Bf. in das Zollgebiet der Union am 11. Juni 2010. Da die Zollbehörde im Spruch des erstinstanzlichen Abgabenbescheides offenbar versehentlich als Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens den 16. Juni 2010 anführte und diesen Spruch unverändert mit der angefochtenen Berufungsentscheidung übernahm, war diesbezüglich nunmehr eine Berichtigung vorzunehmen.

Gem. Art. 29 Abs. 1 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Art. 32 und 33 ZK und unter der Voraussetzung, dass keiner der die Transaktionswertmethode ausschließenden Tatbestände der Buchstaben a bis d der bezeichneten Gesetzesstelle vorliegen.

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden, so ist er gem. Art. 31 Abs. 1 ZK auf der Grundlage von in der Union verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

- des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens „von 1994“,

- des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens „von 1994“ sowie
- der Vorschriften dieses Kapitels.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gem. § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Im Beschwerdefall scheidet in Ermangelung eines bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreises die Transaktionswertmethode zur Ermittlung des Zollwertes für den gegenständlichen PKW aus. Die weiteren Zollwert-Ermittlungsmethoden des Art. 30 ZK kommen im vorliegenden Fall der vorschriftswidrigen Verbringung eines Gebrauchtfahrzeuges durch eine Privatperson ebenfalls nicht zur Anwendung. Da der Zollwert des Fahrzeuges nicht nach den Art. 29 f ZK erhoben werden konnte, war dieser gem. Art. 31 ZK in Verbindung mit § 184 BAO zu ermitteln.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) muss, wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Im Schätzungsverfahren besteht die Mitwirkungspflicht der Partei (VwGH 17.10.1991, 91/13/0090).

Dem Bf. wurden mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. April 2011 die zollbehördlichen Sachverhaltsannahmen sowie die Ausgangspunkte, Überlegungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis gebracht und ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen.

Wie im erstinstanzlichen Abgabenverfahren gab der Bf. an, dass das Fahrzeug am 25. Juni 2010 an eine in der Schweiz ansässige Privatperson verkauft wurde. Er legte eine mit 25. Juni 2010 datierte Verkaufsrechnung vor und brachte vor, dass für den Fall einer Abgabenvorschreibung der Zollwert unter Zugrundelegung dieser Verkaufsrechnung lediglich mit einem Betrag in der Höhe von 6.850,00 Euro festzusetzen sei.

Bei Anwendung der Schlussmethode nach Art. 31 ZK kann - sofern vorhanden - von Preisen und Werten, die sich auf die zu bewertende Ware beziehen, ausgegangen werden (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, EG-Zollrecht, Fach 4231 Rz 19). Mit der zollwertrechtlichen Behandlung von eingeführten gebrauchten Kraftfahrzeugen beschäftigt sich die Studie Nr. 1.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WZO. Demnach empfiehlt sich bei der Anwendung der Schlussmethode des Art. 31 ZK, dass sich die Zollverwaltung und der

Einführer miteinander in Verbindung setzen, um zu einer Bewertungsgrundlage zu gelangen (Müller-Eiselt, aaO Rz 57). Zwar kann im Rahmen der Schlussmethode des Art. 31 ZK die Bewertung des Fahrzeuges auf der Grundlage der Notierung eines vergleichbaren Fahrzeuges in der „EurotaxGlass` s-Fahrzeugbewertung“ unter Vornahme der entsprechenden Berichtigungen vorgenommen werden, dabei ist jedoch zu beachten, dass es sich einerseits bei diesen Angaben um Richtwerte handelt, die abhängig von der Nachfrage sowohl nach oben als auch nach unten abweichen können, und andererseits alle wertbeeinflussenden Umstände (Reparaturen, Abnutzung, Instandsetzungen, Zubehör) im Verhältnis zum Vergleichsfahrzeug berücksichtigt werden müssen.

Da in den vorgelegten Akten der Zollbehörde solche Feststellungen nicht enthalten sind, folgt der Unabhängige Finanzsenat in diesem Punkt dem Beschwerdevorbringen, wonach im hier gegenständlichen Fall unter Zugrundelegung der vom Bf. vorgelegten Rechnung ein Betrag in der Höhe von 6.850,00 Euro als Zollwert heranzuziehen ist.

Daraus ergibt sich eine Neuberechnung der Abgaben laut Spruch. Auf die beigeschlossene Abgabenberechnung wird verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 18. Mai 2011