

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Nikolaus Weselik CMS Strommer Reich-Rohrwig Karasek Hainz, Rechtsanwälte, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien, vertreten durch HR Mag. Bernhard Sklusak, vom 12. Juli 2000, GZ. aa, betreffend Zollschuld, nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien vom 3. Mai 2000 wurden dem Bf., zum gegebenen Zeitpunkt wohnhaft in W., weil er das Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen

habe, die Abgaben für den Personenkraftwagen der Marke M. gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 23913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex, ZK) in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz – ZollR-DG, BGBI. Nr. 659/1994, vorgeschrieben. Zusätzlich erfolgte die Vorschreibung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG.

Begründet wurde die Entscheidung damit, dass der Bf. im verfahrensrelevanten Zeitraum seinen gewöhnlichen oder normalen Wohnsitz im Zollgebiet der Gemeinschaft gehabt habe. Des Weiteren sei er mangels Nachweises eines Angestelltenverhältnisses zur Firma C. in Liechtenstein nicht Angestellter einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person gewesen. Da somit weder die Voraussetzungen des Art. 719 Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (Zollkodex-DVO, ZK-DVO) noch die des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO gegeben gewesen seien, sei die Abgabe der Zollanmeldung durch eine andere Form der Willensäußerung am 18. Juli 1998 als dem am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, der nach den Ermittlungen der Zollbehörde feststellbar gewesen sei, nicht rechtmäßig erfolgt. Der Personenkraftwagen gelte daher nicht als angemeldet und nicht als überlassen. Durch das Wegbringen des Personenkraftwagens vom Amtsplatz der Grenzzollstelle sei dieser der zollamtlichen Überwachung entzogen worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 17. Mai 2000. In der am 29. Juni 2000 nachgereichten Berufungsbegründung brachte der Bf., vertreten durch TreuFinanz Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H, Sternwartestraße 76, 1180 Wien, im Wesentlichen vor, im Zuge des Ermittlungsverfahrens sei ein Arbeitsvertrag vorgelegt worden, aus dem ersichtlich sei, dass das Fahrzeug zur Ausübung einer entgeltlichen Tätigkeit zur Verfügung gestellt worden sei. Die Tätigkeit des Bf. sei am ehesten mit der eines Handelsvertreters zu vergleichen; diese seien nicht unwesentlich am Erfolg eines Geschäfts beteiligt. Die Tatbestandsmerkmale der Weisungsgebundenheit, Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln, Verpflichtung zur Erbringung der Arbeitsleistung, Entgeltlichkeit der Leistung und das Nichtvorhandensein eines Unternehmerrisikos sprechen für ein Angestelltenverhältnis. Da es sich um EU-Recht und nicht um innerstaatliches Recht handle, sei es überhaupt die Frage, wie eng der Begriff des Angestellten im Sinne des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO auszulegen sei. Nach dem EU-Recht sei der Begriff des Angestellten wesentlich freier auszulegen. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften habe im Fall Lawrie-Blum die drei objektiven Wesensmerkmale der Arbeitnehmereigenschaft, nämlich *Leistung* gegen *Entgelt* unter *Weisungsgebundenheit* erarbeitet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Entscheidung damit, das wesentliche Merkmal eines Arbeitsverhältnisses bestehe darin, dass jemand für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringe, die einen gewissen wirtschaftlichen Wert haben und für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhalte. Die zu erbringende Leistung sei im Arbeitsvertrag gattungsmäßig umschrieben, Konsequenzen aus der Nichtübernahme einer Arbeit seien nicht festgelegt, eine Verpflichtung zum Erfüllen einer bestimmten Tätigkeit bestehe laut Arbeitsvertrag nicht. Durch die Festlegung, über die vereinbarte Kündigungsfrist hinaus laufende Projekte abzuschließen, sei anzunehmen, dass nicht eine konkrete Arbeitsleistung sondern ein Arbeitserfolg geschuldet werde. Durch die Ermächtigung, den verfahrensgegenständlichen Personenkraftwagen auch Dritten für unternehmerische Zwecke zu überlassen, verfüge der Bf. über eine uneingeschränkte Verfügungsmacht über den Großteil der Betriebsmittel, sodass eine wirtschaftliche Abhängigkeit im geforderten Ausmaß nicht festgestellt werden könne. Das Verhältnis des Bf. zur Firma C. werde von der belangten Behörde als Dienstverhältnis, bei dem die Elemente einer selbständig ausgeübten Tätigkeit überwiegen, eingestuft. Somit sei die vorübergehende Verwendung des Beförderungsmittels im Sinne des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO unzulässig.

In der dagegen eingebrochenen Beschwerde stellt der Bf. die Anträge, eine mündliche Verhandlung anzuberaumen (im Interesse der Partei nach Möglichkeit in Wien), nach Durchführung dieser die Berufungsvorentscheidung aufzuheben und dem Berufungsbegehren vollinhaltlich stattzugeben. In der Beschwerde wird ausgeführt, es sei richtig, dass der Bf. seit 1992 in W. wohne und den auf die Firma C. zugelassenen Personenkraftwagen in Österreich für Dienstfahrten und gelegentlich für Privatfahrten benütze. Unrichtig sei jedoch, dass der Bf. den Personenkraftwagen der zollamtlichen Überwachung entzogen habe. Der Bf. sei Mitarbeiter der Firma C., der Arbeitsvertrag sehe vor, dass ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt und dieses ausnahmsweise für private Fahrten verwendet werden könne. Es seien daher die geforderten Voraussetzungen nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO erfüllt; daher bedürfe es keiner besonderen Anmeldung bei der Einfuhr des Beförderungsmittels, es genüge vielmehr das Benutzen des grünen Ausgangs oder das Passieren einer Zollstelle ohne Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben. Der Angestelltenbegriff sei im Sinne des Europäischen Zollrechts auszulegen. Die Veranlagung zur Einkommensteuer beim Wohnsitzfinanzamt unter der Berufsbezeichnung Konsulent oder Handelsvertreter sowie die Beteiligung am Rohgewinn der Firma C. stehe der Anwendung der angesprochenen Bestimmung des Zollkodexes nicht entgegen. Ein Unternehmerrisiko bestehe erst bei

Beteiligung des Mitarbeiters am Verlust des Unternehmens und nicht am Gewinn. Das Legen von Honorarnoten, mit denen der variable Teil des Entgeltes abgerechnet werde, habe keine Bedeutung bei der Beurteilung des Dienstverhältnisses. Ebenso wenig sei es Voraussetzung für das Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses, dass der Bf. Organ der Firma C. sei. Die Tätigkeit für die Firma C. erfolge weisungsgebunden und die Frage, ob die Nichtübernahme einer Arbeit keine Konsequenzen habe, sei nicht anhand des vorliegenden Dienstvertrages zu beurteilen, sondern es seien diesbezüglich entsprechende Ermittlungen anzustellen gewesen. Falsch sei auch die Sicht der belangten Behörde, wonach der Bf. die uneingeschränkte Verfügungsmacht über das Dienstkraftfahrzeug gehabt habe. Der Bf. gehe davon aus, dass er Angestellter im Sinne des Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO sei, auch wenn er nach österreichischem Steuer- und Sozialversicherungsrecht eine selbständige Tätigkeit begründe. Selbst wenn kein Angestelltenverhältnis bestehet, sei die vorübergehende Verwendung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe a) ZK-DVO zu bewilligen. Da das zollrechtliche Verfahren ein amtswegiges sei, hätte die belangte Behörde klären müssen, ob hierfür die Voraussetzungen vorgelegen seien.

In der über Antrag des Bf. stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung am 30. September 2003 wurden vom Referenten neben dem Sachverhalt und dem bisherigen Verfahrensablauf Passagen aus dem vom Kreditschutzverband erstellten internationalen Unternehmensprofil verlesen. Auf Antrag des Vertreters des Bf. wurde die mündliche Verhandlung, insbesondere zur Beibringung weiterer Unterlagen, vertagt.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 wurde der Bf. ersucht, geeignete, näher bezeichnete Unterlagen, die das Beschwerdevorbringen begründen, beizubringen.

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Jänner 2004 wurde vom Bf. und dessen Vertreter ausgeführt, er habe sich beim Bundesministerium für Finanzen erkundigt und ihm sei mitgeteilt worden, dass die Verwendung eines im Drittland zugelassenen Dienstkraftfahrzeuges im Anwendungsgebiet möglich sei. Auf Grund des bereits mehrere Jahre zurückliegenden Sachverhaltes und der erfolgten Übersiedelung sei es ihm nicht möglich, geeignete Unterlagen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum vorzulegen. Die Aussage des Kreditschutzverbandes, wonach die Firma C. kein eigenes Personal beschäftigt gehabt habe, stimme insofern, als dass die Angestellten der Firma C. ausschließlich außerhalb von Liechtenstein tätig gewesen seien. Der Bf. führte weiter aus, in Liechtenstein keine Steuern und Beiträge bezahlt zu haben. Die Einkommensteuerveranlagung und die

Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge seien in Österreich erfolgt und er habe keine Funktion beim liechtensteinischen Unternehmen inne gehabt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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. Bei der vorübergehenden Verwendung handelt es sich um ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung (Art. 84 Abs. 1 Buchstabe b) ZK). Gemäß Art. 85 ZK in Verbindung mit Art. 691 ff ZK-DVO bedarf es für das angesprochene Zollverfahren einer Bewilligung durch die Zollbehörden, wobei dieser grundsätzlich ein schriftlicher Antrag des Beteiligten vorzunehmen hat.

Gemäß Art. 719 Abs. 1 ZK-DVO wird die vorübergehende Verwendung für Straßenfahrzeuge zum privaten Gebrauch bewilligt. Gemäß Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO unterliegt die Bewilligung nach Abs. 1 der Voraussetzung, dass die Fahrzeuge

- a) von außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Personen eingeführt werden
- b) von diesen Personen privat verwendet werden
- c) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind. In Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge Eigentum einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person sind.

Abweichend von Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO kann die Zollstelle zulassen, dass eine im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässige Person, die Angestellte einer außerhalb des Zollgebiets ansässigen Person ist, ein Fahrzeug, das Eigentum der letztgenannten Person ist, in dieses Zollgebiet einführt und dort privat oder zur Ausübung einer entgeltlichen Tätigkeit (ausgenommen gewerbliche Tätigkeit) verwendet, wenn dies im Anstellungsvertrag ausdrücklich vorgesehen ist (Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO). Somit ist (neben den anderen Voraussetzungen) für die Bewilligung im Sinne des Art. 719 Abs. 4

Buchstabe b) ZK-DVO das Bestehen eines Angestelltenverhältnisses und das Vorhandensein eines entsprechenden Vertrages erforderlich.

Gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b) ZK-DVO können für die in Art. 718 bis 725 ZK-DVO genannten Beförderungsmittel Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO nach Maßgabe von Art. 698 und Art. 735 ZK-DVO abgegeben werden, sofern sie nicht ausdrücklich angemeldet werden.

Gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a) zweiter Anstrich ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung im Sinne der Art. 230 bis 232 ZK-DVO durch das Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge ohne Angabe einer spontanen Zollanmeldung abgegeben werden.

Gemäß Art. 203 Abs. 1 und 3 ZK entsteht die Zollschuld für die Person, welche eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzieht. Die zollamtliche Überwachung beinhaltet gemäß Art. 4 Nummer 13 ZK allgemeine Maßnahmen zur Einhaltung des Zollrechts. Gemäß Art. 37 Abs. 1 ZK unterliegen Waren vom Zeitpunkt des Verbringens ins Zollgebiet an der zollamtlichen Überwachung. Eine Ware wird der zollamtlichen Überwachung entzogen, wenn ein Tun oder Unterlassen zur Folge hat, dass konkret begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen nicht weiter durchgeführt werden können.

Der gewöhnliche Wohnsitz des Bf. befand sich zum maßgeblichen Zeitpunkt unbestritten in W. und somit war der Bf. innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässig. Die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung im Sinne des Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO war daher mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht möglich.

In der Beschwerdeschrift bestätigt wird auch die von der belangten Behörde festgestellte Tatsache, dass der Bf. seit 18. Juli 1998 den auf die Firma C. in Liechtenstein zugelassenen Personenkraftwagen der Marke M. in Österreich für Dienstfahrten sowie gelegentlich auch für Privatfahrten benutzt hat. Die Verwendung des Personenkraftwagens im Anwendungsgebiet war auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

Strittig war hingegen, ob der Bf. zum maßgeblichen Zeitpunkt Angestellter der Firma C. gewesen war und somit die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der vorübergehenden Verwendung für den außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zugelassenen Personenkraftwagen der Marke M. durch den Bf. gegeben waren und damit zusammenhängend, ob die Zollanmeldung durch eine andere Form der Willensäußerung zu Recht erfolgt war.

Der Bf. hat als Nachweis für das behauptete Angestelltenverhältnis einen Arbeitsvertrag zwischen ihm und der Firma C. in Liechtenstein, datiert mit 16. Februar 1994, vorgelegt; laut Arbeitsvertrag sind schwerpunktmäßig folgende Tätigkeiten vorgesehen: "*Akquisition und Durchführung von Beratungsaufträgen insbesondere im Bereich Mergers und Akquisition, Strategieberatung und Human Ressource Beratung. Akquisition und Durchführung von Handelsgeschäften insbesondere in den Ländern Osteuropas.*" Im Zuge der Vernehmung durch das Hauptzollamt Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 19. April 2000 hat der Bf. angegeben, er sei als Konsulent (Außendienstmitarbeiter) für die Firma C. tätig gewesen. In der Beschwerdeschrift wird ausgeführt, der Bf. sei unter der Berufsbezeichnung Konsulent oder Unternehmensberater in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt gewesen. Bei einem Konsulenten handelt es sich um einen Berater, der nach den nationalen Vorschriften keine unselbständige Tätigkeit ausübt.

Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften hat mit Urteil vom 3. Juni 1986, Rechtssache 66/85, bezüglich des Art. 48 Abs. 4 EWG-Vertrag betreffend des Begriffes "Arbeitnehmer" festgestellt, das wesentliche Merkmal eines Arbeitsverhältnisses bestehe darin, dass jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält. Maßgebend für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sind somit unter anderem die Weisungsgebundenheit und der Erhalt einer Vergütung.

Die Ausführungen zu Punkt 4 (Arbeitsabwicklung) des vorgelegten Arbeitsvertrages enthalten am ehesten Bestimmungen betreffend des Weisungsrechtes. Bezuglich der darin enthaltenen Anordnung, die Tätigkeit des Mitarbeiters habe jeweils in Abstimmung mit dem Verwaltungsrat zu erfolgen, hat der Bf. in der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Jänner 2004 angegeben, dass sämtliche Vorhaben mit dem Verwaltungsrat im vorhinein abzusprechen gewesen seien. Die vorherige Koordination von beabsichtigten Tätigkeiten stellt keine Unterordnung unter den Willen eines anderen dar und ist somit nicht dem Bereich des persönlichen sondern dem des sachlichen Weisungsrechtes zuzuordnen. Sachliches Weisungsrecht kann sowohl bei einer selbständigen als auch bei einer nicht selbständigen Tätigkeit vorkommen und ist somit kein Hinweis für das Bestehen eines Angestelltenverhältnisses.

Der vorgelegte Vertrag enthält im Punkt 4 auch die Bestimmung, dass der Bf. "*die von ihm übernommenen Arbeiten jeweils nach den Abwicklungsrichtlinien der Firma C. durchzuführen*" habe, wozu "*insbesondere die Art der Strukturierung von schriftlichen Ausarbeitungen und die Führung der von der Firma C. vorgegebenen Projektformulare, Monatsberichte, Zeitprotokolle,*

etc. " gehören. Der Bf. hat diesbezüglich im Rahmen der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, darunter seien die Art des Auftretens, die in den Beratungsgesprächen an den Tag zu legende Sorgfalt, die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht und die Weisungsgebundenheit zu verstehen gewesen. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sei es jedoch nicht mehr erforderlich gewesen, strukturierte Arbeitsberichte (auch Monatsberichte und Zeitprotokolle) zu erstellen. Mangels des Erfordernisses derartige Aufzeichnungen zu führen (trotz des Vorhaltes vom 1. Oktober 2003 wurden auch keine derartigen Unterlagen vorgelegt) ergibt sich somit unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten aus dieser Bestimmung kein Hinweis für das Bestehen eines persönlichen Weisungsrechtes.

Indizien für ein persönliches Weisungsrecht, das durch eine weitgehende Unterordnung gekennzeichnet ist und zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit führt, und somit für das Bestehen eines Angestelltenverhältnisses sprechen würden, lassen sich auch nicht aus den Bestimmungen des Punktes 7 (Vertraulichkeit/Konkurrenzklause) des vorgelegten Arbeitsvertrages entnehmen. Es handelt sich dabei um übliche Vereinbarungen in der Geschäftswelt. Die Verpflichtung zum vertraulichen Umgang mit erhaltenen Informationen, Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen haben nicht nur unselbstständig tätige Personen. Auch Personen, denen im Rahmen ihrer Tätigkeit (Konsulentenvertrag, Personalleasing, selbstständige Vertreter, etc.) interne Geschäftspraktiken anderer Unternehmen bekannt werden, werden zur Geheimhaltung verpflichtet. Im Punkt 7 ist auch geregelt, dass ein Verstoß gegen die Bestimmungen zur sofortigen Vertragsbeendigung berechtigt. Der Wortlaut dieser Regelung deutet auf eine selbstständige Tätigkeit hin; für unselbstständig Beschäftigte hätte ein Verstoß die Ermahnung oder Entlassung zur Konsequenz. Gegen das Vorliegen eines persönlichen Weisungsrechtes spricht die Tatsache, dass im Vertrag keine Bestimmungen enthalten sind, die auf einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit hinweisen. Der Bf. ist zur Erbringung einer persönlichen Leistung nicht verpflichtet.

Im Punkt 5 des Arbeitsvertrages sind Bestimmungen betreffend der Honorarregelung enthalten; darin ist ein Monatsentgelt in der Höhe von CHF 1.500,00 vereinbart. Der Bf. hat in der mündlichen Berufungsverhandlung am 22. Jänner 2004 angegeben, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sei der monatliche Fixbetrag über dem im Arbeitsvertrag vereinbarten Betrag gelegen. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2003 wurde der Bf. ersucht, Belege über die Überweisungen des fixen Teils des monatlichen Entgelts sowie Belege betreffend Honorarzahlungen für das Kalenderjahr 1998 vorzulegen. Seitens des Bf.

wurden keinerlei, den maßgebenden Zeitraum betreffende Unterlagen vorgelegt (lediglich für die Jahre 2000 und 2001 wurden Kopien von Gutschriftenanzeigen über einen monatlichen Betrag von ATS 8.500,00 vorgelegt). In der mündlichen Verhandlung hat der Bf. angegeben, es sei ihm auf Grund der Übersiedelung und der Tatsache, dass die Angelegenheit schon mehrere Jahre zurückliege, nicht mehr möglich geeignete Nachweise vorzulegen. Es konnten somit keinerlei Nachweise, mit denen bewiesen hätte werden können, dass ein fixes Entgelt zur Auszahlung gelangt ist, vorgelegt werden. Ebenso erfolgte keine Vorlage von Unterlagen, mit denen der Erhalt von Provisionen nachgewiesen hätte werden können. Es wurde somit kein Nachweis erbracht, dass der Bf. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum für die Tätigkeit tatsächlich eine Vergütung erhalten hat.

Gemäß § 5 ZollIR-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 maßgebenden Voraussetzungen der Zollbehörde nachzuweisen. Wenn der Nachweis nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung. Die Beibringung der im Schreiben vom 1. Oktober 2003 genannten Unterlagen stellt keine Unzumutbarkeit dar. Ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, kann sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist berufen (VwGH 24.11.1998, 97/14/0152).

Der Bf. hat keinerlei Unterlagen über Reise- und Spesenabrechnungen vorgelegt. Der Bf. hat somit keinen Nachweis erbracht, dass er im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Zahlungen jeglicher Art erhalten hat.

Gegen das Bestehen eines Angestelltenverhältnisses spricht die Tatsache, dass der Bf. im Falle einer Vertragskündigung verpflichtet ist, bereits übernommene Aufträge über die Kündigungsfrist hinaus fertig zu stellen. Dies lässt erkennen, dass nicht eine Arbeitsleistung sondern ein Arbeitserfolg geschuldet war.

Die fehlenden Bestimmungen betreffend Urlaubsgeld, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen sprechen gegen das Bestehen eines Dienstverhältnisses.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der

vorstehend angeführten Erwägungen, die vielmehr gegen als für das Bestehen eines Dienstverhältnisses sprechen, wird es als erwiesen erachtet, dass der Bf. -abgestellt auf den Zeitpunkt der Zollschuldentstehung – nicht Angestellter des liechtensteinischen Unternehmens gewesen ist. Die Vorbringen des Bf. konnten durch keinerlei Beweismittel belegt werden. Die Voraussetzungen für die Bewilligung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO waren somit nicht gegeben.

Bezüglich des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung und in der Vernehmung durch das Hauptzollamt Wien am 19. April 2000, der Bf. habe sich beim Bundesministerium für Finanzen telefonisch erkundigt und ihm sei mitgeteilt worden, dass die Verwendung eines in einem Drittland zugelassenen Dienstkraftfahrzeuges im Anwendungsgebiet aus zollrechtlicher Sicht möglich sei, ist fest zu halten, dass die allfällige Bindung an eine erteilte Auskunft nach dem Prinzip von Treu und Glauben immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die Auskunft erteilt hat (VwGH 14.01.1994, 90/15/0116). Daher besteht kein Schutz von Treu und Glauben, wenn für die Abgabenvorschreibung ein Zollamt zuständig ist und die Auskunft beim Bundesministerium für Finanzen eingeholt wurde (vergleiche Ritz, Kommentar BAO, § 114, Tz 10).

In der Beschwerdeschrift wird im Zusammenhang mit dem von der belangten Behörde behaupteten Fehlen der Verpflichtung zur Erfüllung einer bestimmten Tätigkeit mangelnde Ermittlungstätigkeit gerügt. Bei steuerlich bedeutsamen Sachverhalten, die ihre Wurzeln im Ausland haben, liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei vor. Die sachliche Rechtfertigung für die erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich Auslandssachverhalten besteht in der Einschränkung der Möglichkeit behördlicher Ermittlungen im Ausland. Insbesondere gilt dies in Fällen, in denen wie etwa von den liechtensteinischen Behörden eine Rechtshilfe in Abgabensachen nicht entsprechend geleistet wird (VwGH 25.09.2001, 95/14/0098). Bei Beziehungen zu Liechtenstein muss der Abgabepflichtige von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vergleiche VwGH 25.05.1993, 93/14/0019). Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen vollständig und wahrheitsgetreu offen zu legen. Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zu amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an

ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (VwGH 23.02.1994, 92/15/0159). Der Einwand, die diesbezügliche Frage sei nicht anhand des vorgelegten Arbeitsvertrages zu beurteilen sondern es seien behördliche Ermittlungen anzustellen gewesen, geht folglich in Leere.

Entgegen der Behauptung in der Beschwerdeschrift enthält die Bestätigung der Firma C. vom 17. Juli 1998 folgenden Passus: *"Er darf andere Mitarbeiter der C. sowie Dritte anweisen das Fahrzeug für Unternehmenszwecke zu verwenden"* Aus dem Kontext der Bestätigung lässt sich zweifelsfrei schließen, dass mit "Er" der Bf. gemeint ist und der Bf. eine Verfügungsmacht über den Personenkraftwagen hatte.

Bezüglich der in der Beschwerdeschrift angesprochenen Bewilligungsmöglichkeit nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe a) ZK-DVO ist Folgendes festzuhalten:

Die angesprochene Regelung bestimmt, dass abweichend von Art. 719 Abs. 3 ZK-DVO die vorübergehende Verwendung auch bewilligt werden kann, wenn Nichtgemeinschaftsfahrzeuge im Zollgebiet der Gemeinschaft befristet im Hinblick auf ihre Wiederausfuhr mit einem Kennzeichen zugelassen sind, das einer außerhalb dieses Zollgebiets ansässigen Person erteilt wurde. Da der verfahrensgegenständliche Personenkraftwagen im maßgeblichen Zeitpunkt unbestritten in Liechtenstein amtlich zugelassen gewesen war, kann aus dieser Norm nichts im Sinne des Vorbringens gewonnen werden, da diese, wie bereits der Wortlaut bestimmt, eine Regelung für Fahrzeuge, die in der Gemeinschaft amtlich zugelassen sind, vorsieht. Ungeachtet dessen hätte es für derartige Fälle einer schriftlichen Anmeldung bedurft (Art. 736 ZK-DVO).

Da eine Bewilligungsmöglichkeit der vorübergehenden Verwendung für den in Rede stehenden Personenkraftwagen nicht gegeben war, bedarf es auch keiner Erläuterungen hinsichtlich einer möglichen Verbleibdauer des Fahrzeuges im Zollgebiet der Gemeinschaft.

Bezüglich der Ausführungen in der Beschwerdeschrift betreffend der Regelung des Art. 719 Abs. 10 Buchstabe b) ZK-DVO ist zu bemerken, dass diese Bestimmung das Vorliegen einer erteilten Bewilligung zur Bedingung hat. Bewilligungs- und Verfahrensinhaber der vorübergehenden Verwendung ist der Fahrer. Im Beschwerdefall konnte mangels Vorliegens der Voraussetzungen keine Bewilligung erteilt werden; bei Vorliegen dieser wäre der Bf. Bewilligungsinhaber gewesen.

Da die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung nach Art. 719 Abs. 4 Buchstabe b) ZK-DVO nicht gegeben waren, war der Bf. nicht berechtigt den gegenständlichen Personenkraftwagen im Rahmen des Verfahrens der vorübergehenden

Verwendung formlos in das Zollgebiet der Gemeinschaft einzubringen. Er hätte anlässlich der Einbringung in das Zollgebiet zumindest eine mündliche Zollanmeldung abgeben müssen. Da der Bf. eine Zollanmeldung unterließ, hat er das Kraftfahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen. Dadurch ist die Einfuhrzollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 ZK entstanden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 19. April 2004