

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Walter Summersberger in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des ZA Feldkirch Wolfurt vom 06.11.2012, betreffend widerrechtlicher Inanspruchnahme des Verfahrens der vorübergehenden Verwendung, zu Recht erkannt:

Der Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld wird neu mit 16.11.2009 festgesetzt. 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**

Mit Verständigung vom 1.2.2012 wurde der BH Feldkirch von der Polizei mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) ein Fahrzeug der Marke D, zugelassen auf U-FL, entgegen § 37 KFG nach eigenen Abgaben schon seit dem 17.6.2008 in Österreich verwendet, weil er der Ansicht war, dass er dazu berechtigt wäre. Zu diesem Zeitpunkt war der Bf. in G-Vorarlberg behördlich gemeldet. Nach Aussage des Bf. hatte er zu diesem Zeitpunkt kein Beschäftigungsverhältnis zu diesem Unternehmen. Nach eigenen Angaben sei er häufig in London/GB; seine Zustelladresse sei aber die Adresse in G-Vorarlberg-Variante Schreibweise. Im weiteren Verfahren brachte der Bf. vor, dass alle Voraussetzungen des Art 561 Abs 2 ZK-DVO erfüllt seien, da das Fahrzeug auf ein drittländisches Unternehmen zugelassen und er ermächtigt sei, das Fahrzeug zu nützen. Als Beweise werde PV, sowie die Einvernahme des Geschäftsführer des liechtensteinischen Unternehmens (GF) als Zeuge und der Fahrzeugausweis mit Zulassungsbescheinigung vorgelegt sowie weitere Urkunden und Beweise unter Vorbehalt gestellt.

Mit Bescheid vom 6.11.2012 wurde ein Betrag an Zoll in Höhe von € 900,00 und EUSt in Höhe von € 1.980,20 vorgeschrieben. Begründet wurde der Bescheid - unter Hinweis auf Art 558 Abs 1 ZK-DVO - damit, dass das Fahrzeug vorschriftwidrig in die Union verbracht wurde und zwar im Juni 2008. Mit Fax vom 7.12.2012 wurde Berufung eingebracht und

ausgeführt, dass das Fahrzeug durch den damaligen GF mit Hauptwohnsitz in Frankfurt am Main genützt wurde und lediglich hin und wieder durch den Bf. das Fahrzeug überstellt wurde. Mit einer ergänzenden Mitteilung vom 21.3.2013 wurde ausgeführt, dass der Bf. ermächtigt worden sei, das Fahrzeug zu nützen; am Tag des Betretens, am 26.1.2012 sei er damit beschäftigt gewesen, das Fahrzeug nach Frankfurt zu fahren, um dieses zu überstellen. Es sei unrichtig, dass das Fahrzeug bereits am 17.6.2008 nach Österreich in rechtswidriger Weise verbracht worden sei; die Benützung erfolgte nur fallweise. Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Feldkirch-Wolfurt vom 23.4.2013, Zahl: GZ wurde eine Abgabenerhöhung in Höhe von € 296,56 vorgeschrieben und als Zeitpunkt für die Berechnung der Abgaben Mitte November 2009 festgestellt.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen des Art 561 Abs 2 ZK-DVo erfüllt seien und deswegen die Vorschreibung von Zoll, EUST und Abgabenerhöhung rechtswidrig sei, weil der Bf ermächtigt worden sei, das Fahrzeug zu nützen. Überdies wurde eine Nutzungserlaubnis vom 20.6.2008 vorgelegt.

### **Würdigung**

Nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) sind die mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei den unabhängigen Verwaltungsbehörden anhängigen Verfahren von Verwaltungsgerichten unter Anwendung der am 1. Jänner 2014 in Kraft tretenden Bestimmungen weiterzuführen.

Gemäß § 323 Abs. 37 Bundesabgabenordnung (BAO) treten die dort genannten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs. 38 BAO).

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

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

In welchen Fällen und unter welchen Voraussetzungen das Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben in Anspruch genommen werden kann, wird gemäß Art. 141 ZK nach dem Ausschussverfahren festgelegt.

Die betreffend Beförderungsmittel ergangenen Durchführungsvorschriften finden sich in den Artikeln 555 bis 562 des Kapitels 5, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO).

Art. 558 Abs. 1 ZK-DVO lautet zu diesem Zeitpunkt auszugsweise:

"Artikel 558 (1): Die vorübergehende Verwendung mit vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben wird für im Straßen-, Schienen- oder Luftverkehr und in der See- und Binnenschifffahrt eingesetzte Beförderungsmittel bewilligt, die a) außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft auf den Namen einer außerhalb dieses Gebiets ansässigen Person amtlich zugelassen sind; in Ermangelung einer amtlichen Zulassung gilt diese Voraussetzung als erfüllt, wenn die betreffenden Fahrzeuge einer b) unbeschadet der Artikel 559, 560 und 561 von einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person verwendet werden und c) bei gewerblicher Verwendung ... ."

Nach Art. 558 Abs. 1 der ZK-DVO sind demnach mehrere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Einbringung eines Fahrzeuges, das nicht Gemeinschaftsware und zur Wiederausfuhr bestimmt ist, unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben zulässig ist. Neben der amtlichen Zulassung auf eine außerhalb des Zollgebietes der Union ansässige Person ist es auch erforderlich, dass das Beförderungsmittel von einer außerhalb des Zollgebietes ansässigen Person verwendet wird.

Es kommt beim Entstehen einer Zollschuld nach Art. 202 ZK (zur Zollschuldentstehung siehe weiter unten) nur auf das objektive Fehlverhalten beim Verbringen an. Vorstellungen oder Verschulden des Handelnden sind grundsätzlich unerheblich (vgl. *Witte*, Zollkodex<sup>5</sup> Art. 202 Rz 1; Art. 203 Rz 3.).

Gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO können Zollanmeldungen zur vorübergehenden Verwendung für die in den Artikeln 556 bis 561 genannten Beförderungsmittel durch eine Willensäußerung im Sinne des Art. 233 abgegeben werden.

Gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchstabe a ZK-DVO kann die als Zollanmeldung geltende Willensäußerung durch das Passieren einer Zollstelle ohne getrennte Kontrollausgänge, ohne spontan eine Zollanmeldung abzugeben, abgegeben werden.

Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO bestimmt, dass in den Fällen, in denen die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 erfüllt sind, die betreffenden Waren als im Sinne des Artikels 63 des Zollkodex gestellt, die Zollanmeldung als angenommen und die Waren als überlassen gelten, sobald die Willensäußerung im Sinne des Artikels 233 erfolgt ist.

War die vorübergehende Verwendung unzulässig, dann handelt es sich nicht um ein in den Artikeln 556 bis 561 ZK-DVO genanntes Beförderungsmittel im Sinne des Art. 232 Abs. 1 Buchstabe b ZK-DVO. Demnach konnte auch die Fiktion des Art. 234 Abs. 1 ZK-DVO über die Gestellung und Überlassung nicht greifen.

Ergibt sich bei einer Kontrolle, dass die Willensäußerung im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgt ist, ohne dass die verbrachten Waren die Voraussetzungen der Artikel 230

bis 232 ZK-DVO erfüllen, so gelten diese Waren gemäß Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO als vorschriftswidrig verbracht.

Nach 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 ZK.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. als Verwender des Fahrzeuges unbestrittenermaßen seinen gewöhnlichen Wohnsitz im Zollgebiet der Europäischen Union. Die Voraussetzungen für die Bewilligung der vorübergehenden Verwendung unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben nach dieser Bestimmung werden daher nicht erfüllt.

Der Bf. erfüllt auch nicht die Voraussetzungen des in Art. 561 Abs. 2 ZK-DVO normierten Sonderfalles einer vorübergehenden Verwendung eines drittländischen unverzollten Beförderungsmittels zum eigenen Gebrauch:

Artikel 555 Abs. 1 ZK-DVO lautet auszugsweise:

"Artikel 555 (1) Für diesen Unterabschnitt gelten folgende Definitionen: a) "gewerbliche Verwendung": die Verwendung eines Beförderungsmittels zur Beförderung von Personen gegen Entgelt oder zur industriellen oder gewerblichen Beförderung von Waren gegen oder ohne Entgelt; b) "eigener Gebrauch": eine andere als die gewerbliche Verwendung eines Beförderungsmittels; c) "Binnenverkehr": ... ."

Artikel 561 Abs. 2 ZK-DVO lautet auszugsweise:

"Artikel 561 (1) ... (2) Die vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben wird bewilligt, wenn Beförderungsmittel, die einer außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft ansässigen Person gehören, von einer bei dieser Person angestellten oder anderweitig von ihr zur Verwendung ermächtigten natürlichen, im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Person 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."

Das Zollamt hat die Ansässigkeit im Drittland und die Zulässigkeit der vorübergehenden Verwendung des verfahrensgegenständlichen Fahrzeuges durch den Bf. im Zollgebiet der Union unter vollständiger Befreiung von den Einfuhrabgaben zu Recht verneint:

Die vorübergehende Verwendung eines Straßenfahrzeuges 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 Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung des Straßenfahrzeuges, dass die Verwendung zum eigenen Gebrauch im Angestelltenvertrag vorgesehen ist (vgl. hierzu auch VwGH vom 11.11.2004, 2004/16/0110 zur Vorgängerbestimmung).

Fraglich ist folglich, ob der Gebrauch des Fahrzeugs ein "eigener Gebrauch" oder ein solcher zum "gewerblichen" Gebrauch war. Nach österreichischer Rechtsauffassung liegt ein gewerblicher Gebrauch nur dann vor, wenn entweder Waren oder Personen gegen Entgelt befördert werden (Gewinnabsicht), oder wenn Waren im Rahmen eines Betriebes ohne Entgelt befördert werden (Werksverkehr); die bloße Verwendung eines Firmenfahrzeuges durch Geschäftsreisende, Vertreter etxc ist jedenfalls "eigener Gebrauch"; s Zolldokumentation ZK-1375, 1, Fassung, 10-6 idF bis 20.12.2011; s auch 5.Fassung vom 23.3.2015, 10-6).

Das BFG schließt sich dieser Rechtsauffassung an: Da das Fahrzeug nach den glaubhaften Angaben des Bf fallweise dazu verwendet wurde, dem GF überstellt zu werden, handelte es sich zwar um eine beruflich veranlasste Fahrt, aber um keine solche, der ein gewerblicher Charakter zukäme, weil gegen Entgelt weder Personen oder Gegenstände gegen Entgelt, noch im Werksverkehr Waren transportiert wurden. Handelt es sich nicht um einen gewerblichen Gebrauch, liegt nach Art 555 Abs 1 lit d ZK-DVO eigener Gebrauch vor. Selbst wenn man die deutsche Rechtsauffassung heranziehen würde, ändert dies nichts, da eine gewerbliche Verwendung zumindest verlangt, dass von "Handelsvertretern, Monteuren, Außendienstmitarbeitern usw. Bestellvordrucke, Prospektmaterial, Kataloge, Werkzeuge, Laptops oder ähnliches Firmenmaterial mitgeführt wird" (Z 19 01, Vorübergehende Verwendung - ohne Carnet ATA-Verfahren - Dienstvorschrift, Erlassdatum 12.8.2008, Abs 9). Die bloße - auch beruflich veranlasste - Verwendung von Firmenfahrzeugen bleibt eigener Gebrauch.

Wie der EuGH in der Rs *Gabor Fekete* (EuGH 7.3.2013, C-182/12 Tz 23) ausgeführt hat ergebe 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 der Durchführungsverordnung zu erlangen, dass dies jedoch bei der Verwendung zum eigenen Gebrauch nicht der Fall sei, da dies nur im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses geschehen könne und zwingend im Anstellungsvertrag vorgesehen sein müsse. Aber selbst wenn dies verneinen würde, ändert dies nichts, da auch eine "anderweitige Ermächtigung" streng auszulegen ist und diese einem "Angestelltenverhältnis wirtschaftlich vergleichbar sein muss (z.B. selbstständiger Handelsvertreter, der hauptsächlich für ein Unternehmen tätig ist); dabei ist ein enger Maßstab anzulegen"; s Z 19 01, Abs 43).

Dem Beschwerdevorbringen wird Glauben geschenkt, dass der Bf. berechtigt war, das Fahrzeug dienstlich und privat zu nützen; es wird dem Vorbringen Glauben geschenkt, dass das Fahrzeug nur fallweise für Überstellungsfahrten genützt wurde; aus diesem Grund kann der Beweisantrag, den GF einzuvernehmen und zusätzliche Beweise aufzunehmen abgelehnt werden, weil die behaupteten Umstände als richtig angenommen werden. Das ändert aber nichts daran, dass der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein kann, weil der Bf selbst darlegt, dass kein Angestelltenverhältnis bestehe, sondern lediglich eine "anderweitige Ermächtigung" iSd Art 561 Abs 2 ZK-DVO; dazu hat er auch eine Nutzungserlaubnis vorgelegt. Da aber der eigene

Gebrauch zwingend an das Vorliegen eines Angestelltenverhältnisses geknüpft ist und ein solches Dienstverhältnis nicht einmal behauptet wurde und nach Aktenlage auch nicht bestand, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Aber selbst wenn man ein Angestelltenverhältnis bejahen würde, ändere dies nichts, da die ebenfalls vorgelegte Dienstwagenüberlassungsvereinbarung", wonach dem Bf. gestattet sei, das Fahrzeug für Privatzwecke in untergeordnetem Ausmaß zu benützen, das Erfordernis einer ausdrücklichen Verwendungsberechtigung im Angestelltenvertrag nicht ersetzen kann (VwGH 29.5.2013, Zl. 2012/16/0032; jüngst auch BFG 21.04.2015, RV/5200135/2012; s auch VwGH 11.11.2004, 2004/16/0110; UFS 04.10.2013, ZRV/0075-Z3K/13). Da ändert es auch nichts, wenn der Bf als GF eines anderen Unternehmens eng mit der Zulassungsbesitzerin geschäftlich kooperierte und Verwaltungsrat der Zulassungsinhaberin war und in dessen Auftrag das Fahrzeug nach Deutschland regelmäßig überstellte.

Im Hinblick auf die Regelung des Art. 234 Abs. 2 ZK-DVO ist unter den dort genannten Voraussetzungen von einer vorschriftswidrigen Verbringung und somit von einer Entstehung der Zollschould nach Art. 202 Abs. 1 ZK auszugehen. Diese Voraussetzungen sind hier gegeben. Es wurde festgestellt, dass die Willensäußerung durch bloßes Passieren einer Zollstelle ohne Abgabe einer Zollanmeldung durch den Bf. anlässlich der Einreise in das Zollgebiet der Gemeinschaft im Sinne des Art. 233 ZK-DVO erfolgt ist, ohne dass die Voraussetzungen der Artikel 230 bis 232 ZK-DVO erfüllt waren. Es fehlte nämlich an den Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung für das Straßenfahrzeug (vgl. VwGH 11.11. 2004, 2004/16/0110).

Die Person, die das Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat (Art. 202 Abs. 3 erster Anstrich ZK) ist dieselbe Person, die unter Anwendung des Art. 203 Abs. 1 und Abs. 3 erster Anstrich ZK das Fahrzeug der zollamtlichen Überwachung entzogen hat. Im vorliegenden Fall hat der Bf. das Fahrzeug vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht. Die Zollschould entstand im Zeitpunkt des vorschriftswidrigen Verbringens des Beförderungsmittels in das Zollgebiet (Art 202 Abs. 2 ZK) für den Bf. als die Person, welche die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht hat (Art 202 Abs. 3. ZK erster Anstrich).

Die Vorschreibung der Eingangsabgaben und der Abgabenerhöhung an den Bf. war daher dem Grunde nach rechtmäßig. Allerdings war der Zeitpunkt der Zoll- und Steuerentstehung auf den 16.11.2009 zu ändern, weil der Bf selbst ausgeführt hat (in der Berufung und bei der ersten Einvernahme), dass er das Fahrzeug ab Juni 2008 fallweise in Österreich verwendet habe (auch wenn er der Ansicht war, dass keine Abgabenschuld entstanden ist). Aus diesem Grund kommt auch dem Einwand im Berufungsverfahren keine verfahrenserhebliche Bedeutung zu, dass es unrichtig sei, dass das Fahrzeug schon ab dem 17.6.2008 eingebracht worden sei, weil dieser Zeitpunkt - wie schon in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - ohnehin nicht herangezogen wurde. Folglich wäre zwar - wie in der Berufungsvorentscheidung - auch eine Abgabenerhöhung nach

§ 108 Abs 1 ZollR-DG vorzuschreiben, allerdings ist das BFG nicht dazu ermächtigt, erstmals eine Abgabe oder eine Abgabenerhöhung vorzuschreiben, die nicht schon im erstinstanzlichen Bescheid festgeschrieben wurde, um die Vorschreibung nicht einer gerichtlichen Kontrolle zu entziehen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der Rsp des EuGH und VwGH wurde diese Rechtsfrage bereits entschieden, wie dem Text der Begründung zu entnehmen ist.

Salzburg-Aigen, am 28. Dezember 2015